

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ**

**“CARGOS, RECARGOS Y TARIFAS ESTABLECIDOS POR LEY
ADMINISTRADOS POR OSINERGMIN QUE NO CONSTITUYEN INGRESOS
PARA QUIENES LOS COBRAN ¿TRIBUTOS, RECURSOS PARAFISCALES O
QUÉ?”**

Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario

AUTOR

ERNESTO JAVIER LOAYZA CAMACHO

ASESOR

EDUARDO SOTELO CASTAÑEDA

LIMA – PERÚ

2017



RESUMEN

En el sector de energía existen cargos, recargos y tarifas que se cobran con ocasión de la prestación de servicios públicos o de la venta o importación de determinados hidrocarburos. Estos se caracterizan por haber sido creados a través de normas jurídicas (principalmente con rango de ley), ser de carácter obligatorio, no ingresar al presupuesto nacional ni a fondos públicos, no constituir ingresos para los sujetos que los recaudan y ser administrados y/o regulados por el Organismo Supervisor de la Inversión en la Energía y la Minería.

La presente investigación analiza, mediante el estudio de casos, la naturaleza jurídica de nueve de estos cargos, recargos o tarifas contrastándolos con los conceptos de tarifa de servicios públicos, tributo y de recursos parafiscales. Dado el escaso desarrollo del concepto de parafiscalidad en la doctrina y la jurisprudencia peruana, se construye una definición operativa a partir de la experiencia comparada (Francia, España y Colombia) y la regulación nacional existente. La investigación concluye que, en la mayoría de los casos, dado que lo recaudado no constituye ingreso para quien lo recauda ni constituye ingreso público, estos no tienen naturaleza de tarifa ni de tributo sino que son recursos parafiscales. Ello cuestiona la posición tanto del sector de energía y minas como del organismo regulador según la cual estos cargos, recargos y tarifas tienen naturaleza tarifaria.

Palabras clave: cargos, recargos y tarifas de servicios públicos, tributo, recursos parafiscales, hidrocarburos.

ABSTRACT

In the energy sector there are charges, surcharges and fees that are charged for the provision of public services or the sale or import of certain hydrocarbons. These are characterized by being created through legal rules (mainly with the rank of law), be mandatory, do not enter the national budget or public funds, do not constitute income for the subjects who collect and be administered and / or Regulated by the Supervisory Body for Investment in Energy and Mining. The present study analyzes, through the case study, the legal nature of nine of these charges, surcharges or rates in contrast to the concepts of public service tariff, tribute and parafiscal resources. Given the limited development of the concept of parafiscalism in Peruvian doctrine and jurisprudence, an operational definition is constructed based on comparative experience (France, Spain and Colombia) and existing national regulation. The investigation concludes that, in most cases, since the proceeds do not constitute income for the person who collects it and does not constitute public income, they are not tax or tax nature, but rather are parafiscal resources. This challenges the position of both the energy and mining sector and the regulatory body that these charges, surcharges and tariffs are tariff-based.

Keywords: charges, surcharges and utility tariffs, tribute, parafiscal resources, hydrocarbons.

ÍNDICE

ÍNDICE.....	3
INTRODUCCIÓN	5
Capítulo I.....	8
Diferencias entre la tarifa en los servicios públicos y el tributo	8
1. Los servicios públicos y su financiamiento	8
2. La tarifa de los servicios públicos	10
2.1 Potestad tarifaria.....	10
2.2 Concepto, naturaleza y elementos de la tarifa.....	11
2.3 Principios aplicables a las tarifas.....	12
2.3.1. Proporcionalidad	12
2.3.2 Igualdad	13
2.4 Obligados al pago de las tarifas	14
2.5 Elementos para determinar si un concepto tiene naturaleza tarifaria o no	15
3. El tributo	17
3.1 Su naturaleza de ingreso público.....	17
3.2 Concepto.....	20
3.3. Clasificación	23
4. Discusiones acerca de la posible naturaleza tributaria de la tarifa.....	24
4.1 Servicio prestado por un sujeto que no califica como acreedor tributario	25
4.2 Servicios prestados directamente por el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales o entidades de derecho público en una situación de monopolio natural o legal.....	27
Capítulo II.....	28
Los recursos parafiscales	28
1. Noción de parafiscalidad y de recursos parafiscales.....	28
2. Origen de la parafiscalidad	29
3. Características de la parafiscalidad	30
4. Los ingresos que la parafiscalidad comprende: ¿tributos o no?.....	32
5. La parafiscalidad en el derecho comparado.....	34

5.1	Francia	34
5.2	España	35
5.3	Colombia	37
5.4	Otros países	38
6.	Críticas a la parafiscalidad	39
7.	Tipos de parafiscalidad	41
8.	Definición de parafiscalidad	41
9.	Constitucionalidad de la parafiscalidad en el Perú.....	47
Capítulo III.....		51
Naturaleza jurídica de los cargos y recargos “ex lege” administrados por OSINERGMIN que no constituyen ingresos para quienes los cobran		51
1.	Casos analizados.....	51
1.1	Mecanismos de ingresos garantizados.....	53
1.1.1	El proyecto Camisea - Cargo por Garantía de Red Principal (GRP).....	54
1.1.2	El afianzamiento de la seguridad energética y el gasoducto del sur.....	64
1.1.2.1	Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética (CASE)	66
1.1.2.2	Cargo Tarifario por Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos (SISE) 76	
1.2.	Recargos para el financiamiento del Fondo de Inclusión Social Energético (FISE).....	89
1.3	Recargos en la tarifa de un servicio público para que el usuario de una empresa que lo presta pague la retribución que le corresponde a otra.....	95
1.3.1	Tarifa Única del Transporte del Gas Natural (TUTGN).....	95
1.3.2	Recargo que financia el Fondo de Compensación Social Eléctrica (FOSE)	99
1.3.3	Aporte al Mecanismo de Compensación de Sistemas Aislados (MCSA)	106
2.	Patrones de diseño común detectados.....	111
3.	Naturaleza jurídica de estos cargos y recargos.....	112
4.	Consecuencias de su naturaleza de recursos parafiscales	113
CONCLUSIONES		114
RECOMENDACIONES.....		119
BIBLIOGRAFÍA.....		120

INTRODUCCIÓN

La financiación de políticas públicas tradicionalmente se realiza a través de recursos obtenidos a partir de tributos debidamente presupuestados, resultando de aplicación los conceptos de tributo y presupuesto propios del derecho financiero (en sus aspectos tributarios y presupuestales). Sin embargo, en algunos casos el legislador busca obtener dicha financiación de maneras distintas y originales creando a tal efecto figuras novedosas en las que no resulta clara su naturaleza.

Una manifestación de este fenómeno en el Perú se aprecia en el sector energía, en el cual por normas con rango de ley ¹ se ha obligado al pago de diversos montos (denominados indistintamente cargos, recargos o tarifas) que se cobran conjuntamente con las tarifas de servicios públicos de este sector² o con el precio de hidrocarburos por parte de las empresas que prestan estos servicios o venden estos bienes pero que no constituyen ingresos para ellas toda vez que lo recaudado es entregado a otras empresas o a fondos sin personería jurídica teniendo como elemento común adicional que son administrados y/o regulados por el OSINERGMIN. Estos conceptos se originan en el marco de asegurar el acceso a la energía a través de esquemas de subsidios cruzados o asegurar el financiamiento parcial del retorno financiero de una empresa privada distinta de quien recauda el cargo, recargo o tarifa.

Dado que estos conceptos se cobran como parte de la retribución de un servicio público o conjuntamente con ésta, cabe discutir si constituyen parte de la tarifa o no. Al respecto, ello resulta discutible en la medida que no constituyen ingresos de quienes los cobran y se destinan a otras actividades ajenas a quien realiza la operación (propias del Estado o de terceros que al Estado le interesa promover). De otro lado, comparten características con los tributos pues son exacciones patrimoniales forzosas creadas por ley pero no queda claro si lo que se recauda califica como ingreso público. Y finalmente, el hecho que su acreedor no sea el Estado o una entidad pública es una característica propia de los recursos parafiscales.

Según se aprecia, estos cargos, recargos y tarifas constituyen exacciones patrimoniales forzosas establecidas por ley cuya naturaleza resulta nada clara, tan es así que se han formulado consultas a la administración tributaria acerca del tratamiento tributario aplicable a varios de los mismos para cuya respuesta se ha tenido que asumir una posición al respecto³, habiéndose

¹ Salvo un caso.

² Servicios de generación, transmisión y distribución eléctrica y de transporte de gas natural por ductos.

³ Las que generaron los Informes N°s 211-2007-SUNAT/2B0000, 336-2002-SUNAT/K00000, 017-2013-SUNAT/4B0000 y 92-2014-SUNAT/5D0000.

discutido lo mismo en el Tribunal Fiscal respecto del Recargo para el financiamiento del Fondo de Compensación Social Eléctrica⁴.

En este contexto, la presente investigación tendrá por objeto determinar cuál es la naturaleza jurídica de cargos, recargos y tarifas establecidos por ley administrados y/o regulados por el OSINERGMIN que se incorporan en la tarifa de servicios públicos en los sectores de suministro de energía eléctrica y de hidrocarburos o en el precio de determinados hidrocarburos que tienen en común que no constituyen ingreso de quienes lo cobran. A tal efecto, se examinará específicamente nueve casos que tienen las características señaladas con el objeto de determinar si son parte de la tarifa, tributos o recursos parafiscales.

Los conceptos que se utilizarán para este análisis serán los de tarifa, tributo y recursos parafiscales, debiendo indicarse que respecto de este último se construirá una definición operativa dada la inexistencia de regulación positiva y jurisprudencia nacional sobre él.

La tesis implicará una aproximación a figuras propias del derecho regulatorio desde la perspectiva de categorías del derecho tributario como son el tributo y los recursos parafiscales. El desentrañamiento de la naturaleza jurídica de los cargos y recargos objeto de estudio que es el objetivo de la presente tesis permitirá determinar el marco jurídico aplicable a los mismos (principios y normativa general), por ejemplo si les resulta aplicable el principio de reserva de ley, y propondrá al legislador un punto de vista que deberá tomar en cuenta en la creación de futuros cargos, recargos y tarifas de este tipo. También resulta relevante la presente investigación considerando la peculiaridad que estos recargos tienen en cuanto a si generan recursos para el Estado⁵ exige determinar si tienen la condición de recursos públicos y si deben estar sujetos al control propio de este tipo de recursos⁶ o si por el contrario se trata de recursos privados no sujetos a control. Nótese que estos conceptos son cuantitativamente importantes, así tenemos que en la actualidad el 75% de la tarifa del servicio de transmisión eléctrica está conformado por cargos y recargos de este tipo, lo cual representa entre el 15% y el 20% de la tarifa para el usuario final⁷.

⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 17989-8-2012.

⁵ Así por ejemplo el FISE no constituye un fondo público según la Tercera Disposición Transitoria del Reglamento de la Ley N° 29852 y la GRP es recaudada por las empresas de generación eléctrica, las que en un principio la transferían al concesionario de la red principal de Transporte y Distribución del Gas Natural sin que ingrese a cuenta alguna del Tesoro Público (luego se estableció un fideicomiso en el cual se depositaba lo recaudado).

⁶ Tanto por el lado de las normas presupuestales como por el de las normas del Sistema Nacional de Control.

⁷ Según Laub& Quijandría Abogados (Diario Gestión 10 y 11-10-2016).

La hipótesis que será objeto de análisis es que los cargos, recargos y tarifas con las características antes señaladas constituyen prestaciones “ex lege” patrimoniales innominadas que tienen la naturaleza de recursos parafiscales.

A efecto de contestar la pregunta formulada se establece en el capítulo I un marco teórico destinado a contar con una definición de los conceptos de tarifa, tributo e ingreso público a la luz del desarrollo doctrinal, positivo y jurisprudencial a nivel nacional.

A continuación en el capítulo II se construye una definición operativa de recurso parafiscal, para lo cual se toma en cuenta el tratamiento de la parafiscalidad en países tales como Francia (cuna de la parafiscalidad) Colombia (donde tiene consagración constitucional) y España (donde su recepción ha sido denostada desde el ámbito jurídico).

En el capítulo III se evalúan los siguientes cargos, recargos y tarifas que constituyen exacciones patrimoniales “ex lege” que no constituyen ingreso de quienes lo cobran y son administrados y/o regulados por OSINERGMIN: el Cargo por Garantía de Red Principal; el Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética; el Cargo Tarifario por Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos; los Recargos para el financiamiento del Fondo de Inclusión Social Energético a los clientes libres por el servicio de transmisión eléctrica, al suministro de hidrocarburos líquidos y al servicio de transporte de gas natural por ductos; el Aporte para el Mecanismo de Compensación de Sistemas Aislados; el Recargo para el financiamiento del Fondo de Compensación Social Eléctrica y la Tarifa Única del Transporte del Gas Natural.

Para esta evaluación se procede a describir la regulación y operatividad de cada uno de estos conceptos, la evaluación jurídica sobre su naturaleza (ya sea de manera directa o indirecta a través por ejemplo de consultas sobre si forman parte de la base imponible del Impuesto a la Renta o al Impuesto General a las Ventas) que se hayan efectuado a nivel administrativo o doctrinario o jurisprudencial; así como figuras similares del derecho comparado que se hayan detectado luego se verifica si cumple con las condiciones para ser considerado tarifa; de no cumplirlas, se determina si tiene las que corresponde a tributo; y si tampoco las cumple, se analiza si encaja en la definición operativa de recurso parafiscal elaborada en el capítulo II. Finalmente, se determina la existencia o no de elementos comunes entre estos casos que permitan delinear un “test de análisis de naturaleza” para futuros casos.

Capítulo I

Diferencias entre la tarifa en los servicios públicos y el tributo

Esta parte estará destinada a describir las diferencias en la normativa y doctrina nacional entre los conceptos de tarifa en los servicios públicos y el tributo, así como asumir una posición respecto de los supuestos en que la doctrina considera que ambos conceptos pueden superponerse [precios privados vs. ingresos públicos (tasas o precios públicos)]. La idea central de esta parte es tomar conocimiento de los dos conceptos del marco teórico que cuentan con un desarrollo a nivel nacional para efectos de su posterior aplicación en el análisis de los casos objeto de estudio.

1. Los servicios públicos y su financiamiento

Los casos objeto de análisis en la presente tesis constituyen cargos y recargos a la retribución que los usuarios pagan por la prestación de determinados servicios: el de transmisión eléctrica (tratándose del Cargo por Garantía de Red Principal, el Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética y el Recargo en la facturación mensual para los usuarios libres de electricidad que financia el Fondo de Inclusión Social Energético), el de distribución de energía eléctrica (tratándose del Recargo que financia el Fondo de Compensación Social Eléctrica), el de transporte de gas natural por ductos (Recargo a los usuarios de transporte de gas natural por ductos para financiar el Fondo de Inclusión Social Energético y Tarifa Única del Transporte de Gas Natural); y al precio pagado por la venta primaria de productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos de gas natural (Cargo Tarifario que remunera el Sistema Integrado de Seguridad Energética y el Recargo al suministro de hidrocarburos líquidos para financiar al Fondo de Inclusión Social Energético).

Como se aprecia, las operaciones (ventas y servicios) respecto de los cuales se han establecido estos cargos y recargos son propios de los sectores eléctricos y de hidrocarburos. Sobre los servicios de estos sectores, Ariño (2006) indica que históricamente se han considerado como servicios públicos cuya titularidad corresponde al Estado. Éste presta servicios públicos que pueden clasificarse en aquellos que implican el ejercicio de autoridad y benefician a un sujeto de manera individualizada y aquellos denominados servicios públicos económicos (relativos al suministro de agua, energía, transportes, comunicaciones).

A nivel nacional Danós refiriéndose al segundo tipo de servicio público, indica que constitucionalmente:

Los servicios públicos refieren a actividades económicas de especial trascendencia para la vida del país, de carácter prestacional, respecto de los cuales corresponde al Estado cumplir un rol de garante o asegurador de la satisfacción de las necesidades públicas para alcanzar el bienestar general, a través de la prestación por parte de operadores privados, o en su defecto, por el Estado directamente. (2008, p. 258)

De otro lado, el Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamiento en cuanto atañe a los elementos que caracterizan a los servicios públicos en el Perú (STC 00034-2004-PI/TC) indicando que estos son:

- a) Su naturaleza esencial para la comunidad;
- b) La necesaria continuidad de su prestación en el tiempo;
- c) Su naturaleza regular, es decir, que debe mantener un estándar mínimo de calidad y;
- d) La necesidad de que su acceso se dé en condiciones de igualdad.

Asimismo, en esta sentencia el Tribunal indico que la calificación de servicio público la efectúa el legislador⁸.

Los dos tipos de servicios públicos mencionados, como señala Villar Rojas (2000) requieren ser financiados para lo cual el legislador cuenta con varias opciones. Una primera es que se costeen a partir de los impuestos, con lo cual sería gratuito para el usuario. Otra es que el financiamiento sea compartido entre el usuario y lo recaudado mediante impuestos. Y una tercera es que lo financie íntegramente el usuario.

A su vez, la doctrina discute si en caso que el legislador opte por el financiamiento total o parcial del servicio público por parte del usuario, el pago que éste realiza tiene la naturaleza de una tasa o de una tarifa. Esto es relevante dado que derivan de potestades diferentes:

⁸ Sin perjuicio de lo cual pueden existir actividades económicas que no obstante no gozar de dicha calificación considera que revisten “*un especial interés público*” que justifica un grado de intervención del Estado en tales actividades.

la primera de la tributaria y la segunda de la tarifaria (Villar Rojas, 2000). El análisis de las diferencias entre ambas figuras se realizará en el numeral 4 del presente capítulo.

De todo lo expuesto, se aprecia la necesidad de contar con los conceptos de tarifa y de impuesto que permitan determinar si los montos que se abonan por concepto de los cargos y recargos objeto de estudio tienen naturaleza tarifaria⁹, tributaria u otra.

2. La tarifa de los servicios públicos

2.1 Potestad tarifaria

La fijación de la tarifa se fundamenta en la potestad tarifaria, que ostenta la administración titular de un servicio público en razón de la cual puede establecer y exigir de los usuarios una contraprestación económica por la utilización de aquel. Además, tiene como finalidad asegurar la viabilidad económica de un servicio, es decir, en atención al principio de la legislación contractual de garantía del equilibrio económico-financiero del contrato (Rodríguez Fernández-Oliva, 2008).

Según Tornos (1994) esta potestad nace cuando una actividad de contenido económico se convierte en un servicio público.

En el Perú, las fuentes en función de las cuales se establecen las tarifas son, como señala Pérez Reyes, los contratos de concesión, la legislación sectorial y las resoluciones de cada organismo regulador¹⁰ (2006: 10). Esta última en función de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 3° de la Ley N° 27332, Ley Marco de Organismos Reguladores de la Inversión Privada de Organismos Públicos¹¹, que establece como una función de los organismos reguladores la función reguladora que consiste en la facultad de fijar las tarifas de los servicios bajo su ámbito de competencia¹².

⁹ Ello no obstante que la legislación sectorial las denomine “tarifas” puesto que puede existir una discordancia entre el “nomen iuris” y su verdadera naturaleza jurídica.

¹⁰ Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (OSITRAN), Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL) y Organismo Supervisor de la Inversión en Minería y Energía (OSINERGMIN).

¹¹ Publicada el 29-7-2000.

¹² Función que según Soto (2008) es la que tradicionalmente se conoce como potestad tarifaria.

2.2 Concepto, naturaleza y elementos de la tarifa

Para determinar el concepto de tarifa en primer lugar debemos tener en cuenta el significado que el Diccionario de la Real Academia Española da a ese término. Esta lo define en su segunda acepción como “el precio unitario fijado por las autoridades para los servicios públicos realizados a su cargo” (2014)¹³.

En esa línea la doctrina ha señalado que la tarifa es la retribución que paga el usuario por el servicio público que recibe. Así se considera como la contraprestación económica a cargo de los usuarios finales por el uso o consumo del servicio que realicen (Villar Rojas, 1999) o como una retribución a favor del concesionario (Faya Viesca 1981). También se define como una lista de precios por un servicio público en el cual se distinguen distintas clases de servicio recibido y de usuarios (Sacristán, 2007).

En la legislación nacional, la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 27838 – Ley de transparencia y simplificación de los procedimientos regulatorios de tarifas ¹⁴ señala que la “tarifa regulada” es el valor de la contraprestación que se paga por un servicio público sujeto a determinación por los Organismos Reguladores, de conformidad con el marco normativo vigente. Asimismo, el Tribunal Fiscal ha señalado¹⁵ que “respecto del usuario final, la tarifa es concebida como el precio que paga por el servicio que se le presta”.

En el ámbito del derecho comparado, en Chile la tarifa se define por el artículo 3 N° 30, del Reglamento de la Ley de Concesiones de Obras Públicas aprobado por el DS. MOP N° 956 de 6 de octubre de 1997. Este establece que se trata de una **contraprestación del servicio básico prestado por el concesionario y regulado en el contrato de concesión, es decir, siguiendo a Flores, el pago por aquellos servicios que comprenden el objeto específico de la concesión y que son calificados como imprescindibles.**

Conforme se aprecia de lo expuesto, la tarifa es considerada doctrinal y positivamente como una retribución por la prestación de un servicio público.

¹³ Su tercera acepción va en el mismo sentido: “montante que se paga por un servicio público”.

¹⁴ Publicada el 4-10-2002.

¹⁵ En la Resolución N° 17989-8-2012.

También se discute la naturaleza del acto de fijación de la tarifa. Al respecto, Cassagne (2010) indica que algunos le asignan carácter reglamentario y otros, contractual o de naturaleza mixta (concepción propia del derecho francés) y que en la Argentina históricamente se le considero de carácter reglamentario pero como consecuencia de la privatización de los servicios públicos acontecida en los años 90 cada vez más cobra fuerza darle carácter contractual.

Los elementos básicos que la mayoría de tarifas contienen son los costos de explotación, la amortización de activos, un factor de rentabilidad de la inversión y los impuestos y demás gravámenes (Cassagne, 2010) señalándose que su naturaleza es la de un ingreso privado (Tornos, 1994) a diferencia del tributo que constituye un ingreso público¹⁶.

2.3 Principios aplicables a las tarifas

Existen principios que la doctrina considera aplicables a las tarifas de los servicios públicos (Sacristán, 2007), entre ellos podemos mencionar a la igualdad y a la proporcionalidad.

2.3.1. Proporcionalidad

Según el cual las tarifas deben surgir de una ecuación equilibrada con el costo del servicio a la que debe agregársele una utilidad proporcional, lo cual supone relacionar su monto con dos elementos a saber: la cantidad de servicio consumido y el costo del servicio (Sacristán, 2001); no obstante ello, dicho principio admite excepciones tales como la tarifa plana, el cargo fijo, el descuento por consumo de grandes volúmenes.

De la aplicación del mencionado principio se puede deducir que cualquier tarifa que el usuario de un servicio público deba pagar que exceda lo que corresponda al costo del servicio consumido más la utilidad proporcional vulneraría este principio, debiendo analizarse si ello ocurre en virtud de alguna de las excepciones admitidas.

¹⁶ Conforme se señala en el numeral 3 del presente capítulo.

2.3.2 Igualdad

Por el principio de igualdad, dos usuarios que reciben el mismo servicio deberían en principio pagar la misma tarifa; empero, la doctrina ha señalado que caben excepciones por razones económicas y por razones de equidad (como por ejemplo ocurre cuando por el carácter esencial del servicio debe permitirse el acceso universal al mismo). Las excepciones por razones de equidad son aceptadas desde un enfoque económico, así tenemos que Pérez Reyes (2006) señala que la tarifa por un mismo servicio público puede ser diferente dependiendo de quién sea su usuario, ello debido a que las empresas pueden optar por esquemas de discriminación de precios con los cuales por ejemplo los usuarios de altos ingresos pagan más y los jubilados o estudiantes pagan menos por el mismo servicio.

El establecimiento de excepciones por razones de equidad genera la pregunta acerca de cómo se financia la retribución que no paga el usuario del servicio público. Al respecto, como señala Sacristán (2007) la tarifa o el diferencial será asumido por un tercero que puede ser los restantes usuarios, un organismo competente en materia de acción social, un fondo financiado por el Tesoro Público o por los restantes usuarios¹⁷.

En esa línea, en el Perú el Tribunal Constitucional (STC 00034-2004-PI/TC) ha avalado que por mandato legal el servicio de transporte urbano e interurbano de pasajeros ¹⁸ prestado a los bomberos se subvencione totalmente y el prestado a los estudiantes universitarios parcialmente, indicando que la subvención puede ser financiada a través de la retribución pagada por los demás usuarios por solidaridad.

¹⁷En este extremo cabe señalar que teniendo en cuenta el hecho que una característica de la tarifa es que sea cancelada por el usuario del servicio público, podría discutirse que estos pagos constituyan tarifa. En el caso que se admita su naturaleza tarifaria, siguiendo la posición de Sacristán esta solo se mantendría en la medida que quien sufragara el servicio tenga la condición de usuario del servicio público en cuyo caso la pregunta que se origina es si se requiere que sea usuario de la empresa prestadora del servicio que no cobra o cobra un monto menor al usuario efectivo del servicio o basta con que sea usuario del servicio público objeto de la excepción así su empresa prestadora sea otra (parece que para Sacristán (2007) es la primera opción.

¹⁸Que si bien no califica como servicio público, lo denomina como uno que reviste un especial interés público.

De manera análoga a la comentada respecto del principio de proporcionalidad, cualquier situación en la cual por la misma cantidad de servicio consumido¹⁹ dos usuarios paguen tarifas distintas en principio se estaría vulnerando el principio de igualdad, salvo que la diferencia obedezca a razones constitucionalmente amparadas.

2.4 Obligados al pago de las tarifas

Determinado el carácter de retribución de la tarifa surge la cuestión acerca de quien tiene que cancelar dicha retribución: el usuario del servicio o un tercero.

Al respecto, en la medida que se trata de una retribución el obligado al pago de las tarifas es el usuario del servicio público que se trate, lo cual constituye una característica de la tarifa (Sacristán, 2007). En el mismo sentido, Rodríguez Márquez señala que habiéndose optado porque el servicio público no sea financiado por el presupuesto público, lo general es que lo sea a través del precio pagado por los usuarios (2008).

No obstante ello, se aboga por la participación no solo de los usuarios sino también de los beneficiarios de una infraestructura a través de la cual se prestará un servicio público en la financiación de la misma (Rodríguez Márquez, 2008). En aquellos casos en que esto ocurra cabe determinar si los pagos que realicen los beneficiarios no usuarios y que constituyan ingresos del concesionario puedan constituir el pago de tarifas toda vez que conforme a la definición esbozada en el numeral 2.2 del presente capítulo la tarifa jurídicamente constituye un precio, es decir, la contraprestación por un servicio público y en la medida que esa sea su finalidad pareciera que pudiera serlo.

Para este efecto, debe tenerse en cuenta que en las concesiones de servicios públicos se identifican dos relaciones jurídicas: la existente entre el Estado y el concesionario y aquella otra entre este último y el usuario (que es en la cual, de ser, el caso surge la tarifa). En cuanto a esta última, Maljar señala que, a nivel doctrinario, se discute si su naturaleza es contractual o reglamentaria (1997). En el Perú tratándose de los servicios

¹⁹Ello teniendo en cuenta que estos servicios públicos económicos son susceptibles de medición como indica Sacristán (2001) dado que se contabilizan en kilowatts-hora suministrados, galones o barriles transportados, etc.

públicos de transporte de hidrocarburos por ductos²⁰, distribución de gas natural por red de ductos ²¹ , saneamiento (agua potable y alcantarillado) ²² y electricidad ²³ la normativa ha señalado expresamente que es contractual.

En ese contexto, el contrato en que se enmarca la provisión de servicios públicos es el de suministro el cual puede ser a título oneroso o gratuito²⁴, en el primer caso el elemento característico es el precio a cargo del suministrado (que en este caso es el usuario) y si bien en el ámbito contractual el artículo 1222° del Código Civil admite que el pago lo realice un tercero²⁵, ese pago, tal como señalan Osterling y Castillo (2001) no constituye una obligación sino un derecho; por lo que solo si hubiera un suministro a título oneroso y un pago voluntario por parte de los beneficiarios no usuarios podría sostenerse que constituiría el pago de una tarifa; más no así en cualquier otro caso.

2.5 Elementos para determinar si un concepto tiene naturaleza tarifaria o no

Resulta preciso hacer hincapié en los siguientes aspectos relevantes para establecer si un monto recaudado con ocasión de la realización de una operación es una tarifa o no:

²⁰ El “Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos” aprobado por el Decreto Supremo N° 032-2002-EM publicado el 23-10-2002 define al “contrato de transporte” en el transporte de hidrocarburos por ductos como aquel celebrado entre el usuario y el concesionario.

²¹ El artículo 65° del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Red de Ductos aprobado por el Decreto Supremo N° 042-99-EM publicado el 15-09-1999 señala que el consumidor regulado deberá suscribir por adhesión un contrato de suministro con la sociedad concesionaria.

²² El artículo 25° del Reglamento de Calidad de la Prestación de Servicios de Saneamiento aprobado por la Resolución de Consejo Directivo N° 011-2007-SUNASS-CD publicado el 05-02-2007 indica que “se entiende por Contrato de Prestación de Servicios de Saneamiento... al contrato por adhesión celebrado entre la EPS y el Solicitante por el cual aquella se obliga a prestar los servicios de saneamiento que se pacten y éste, que adquiere la calidad de Titular de la Conexión Domiciliaria, a pagar la contraprestación correspondiente por la prestación de dichos servicios, sometiéndose ambos a los términos convenidos”. A su vez, el numeral 19.3 del artículo 19° de la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento aprobada por el Decreto Legislativo N° 1280 publicado el 29-12-2016 dispone que: “Los prestadores de los servicios de saneamiento deben suscribir contratos de suministro o similar con los usuarios”.

²³ Como se desprende del artículo 183° del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas aprobado por el Decreto Supremo N° 009-93-EM publicado el 25-02-1993 y normas modificatorias que a la letra dice: “El usuario, cuando considere que el Servicio Público de Electricidad que tiene contratado no se le otorga de acuerdo a lo previsto en la Ley, el Reglamento, la Norma Técnica de Calidad de los Servicios Eléctricos, el contrato de concesión y el respectivo contrato de suministro, podrá presentar su reclamo a la empresa concesionaria.”

²⁴ Que sería el caso en que el servicio no fuese financiado en absoluto por el usuario.

²⁵ Artículo que a la letra dice: “Puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, sea con el asentimiento del deudor o sin él, salvo que el pacto o su naturaleza lo impidan”.

- a) La tarifa supone la prestación de un servicio público, y en ese sentido, todo cargo o recargo que se imponga respecto de una operación que no califique como tal no podría tener la naturaleza de tarifa, lo cual no impediría la posibilidad que la retribución de un servicio público se cobre con ocasión de otra operación cuyo sujeto recaudador no necesariamente sea el prestador del servicio público, siempre que el monto cobrado finalmente termine en las arcas del prestador.
- b) El monto retribuido por el servicio que constituye la tarifa es abonado por el usuario, siendo discutible si mantiene esa naturaleza en caso que sea retribuido por un tercero toda vez que siendo la relación jurídica del servicio público de origen contractual, el título para exigir la retribución solo es exigible a quien forma parte de dicha relación, es decir al usuario.
- c) La determinación acerca de si montos cobrados dentro de o conjuntamente con la tarifa pero que son entregados a un tercero distinto al prestador del servicio tienen naturaleza tarifaria o no como menciona Tornos (1994) ha sido objeto de discusión en la Corte Suprema de España²⁶ con ocasión de la impugnación de un complemento tarifario en el suministro del agua cobrado por la empresa concesionaria que presta este servicio pero cuyo recaudo es entregado a una Corporación Metropolitana encargada de las inversiones de la ciudad de Barcelona habiendo dicha instancia determinado que el criterio para responder dicha interrogante es el del sujeto respecto del cual constituye finalmente un ingreso, de modo tal que si es un ingreso de la concesionaria será tarifa y si es un de tercero (en este caso de la Corporación) no tendrá naturaleza tarifaria²⁷.

Estos aspectos permiten determinar como elementos que formarán parte de la metodología a utilizar para analizar si los cargos y recargos objeto de análisis²⁸ tienen naturaleza tarifaria o no, el identificar si el cargo o recargo se adiciona a la prestación de un servicio público o no, en caso que no sea así si el monto recaudado remunera un

²⁶ Sentencia de 10 de mayo de 1988.

²⁷ Debiendo destacar que en este caso el Tribunal determinó que, no obstante que en principio el dinero recaudado por este complemento era entregado por la concesionaria a la Corporación con lo cual actuaba como un mero recaudador, finalmente si constituía económicamente un ingreso para el concesionario, toda vez que la Corporación utilizaría dicho monto para construir infraestructura que serviría para que el concesionario preste el servicio.

²⁸ Análisis que se efectúa en el capítulo III.

servicio público, y de ser así, si finalmente llega a manos del prestador de un servicio público²⁹; y por otro lado, si quien lo paga es el usuario de éste.

3. El tributo

3.1 Su naturaleza de ingreso público

Siempre se menciona que el Estado necesita a los tributos para financiar sus gastos, ello intuitivamente nos da la noción de que constituye un ingreso del Estado; a continuación desarrollaremos esta noción intuitiva a luz de la doctrina y la legislación vigente.

La doctrina ha definido a los ingresos públicos³⁰ de diversas maneras, así tenemos que para Plazas Vega (2005) son “el conjunto de recursos con que cuenta el Estado para sus fines” (tomo II p. 2), en tanto que para Valdez Costa (2001) “son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica” (p. 1) concepto que Villegas (1997) recoge pero acotando que su finalidad no se limita a cubrir los gastos del Estado sino que pueden servir de instrumentos de intervención en la economía y para Queralt y otros (2000) “se entiende por ingreso público toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos” (p. 43).

De estas definiciones se puede recoger siguiendo a Queralt y otros (2000) como características de los mismos que:

- a) Siempre son una suma de dinero;
- b) Son percibidas por un ente público; y
- c) Tienen por objeto esencial financiar el gasto público.

Debiendo indicarse que la característica de ser percibida por un ente público esta puesta en cuestión pues modernamente se ha planteado la posibilidad de considerar como ingreso público una suma de dinero no percibida por un ente público en la medida que se destine a la realización de un gasto público (García Novoa, 2012).

²⁹ Lo cual también debe tomarse en cuenta en el caso que se adicione a la prestación de un servicio público, pues cabe el supuesto que el prestador del servicio actúe como un mero agente recaudador.

³⁰ También denominados recursos públicos.

En el Perú el Glosario anexo a la Ley N° 28112 – Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público³¹ define a los Recursos Públicos como los ingresos del Estado inherentes a su acción y atributos que sirven para financiar los gastos de los presupuestos anuales y se clasifican a nivel de fuentes de financiamiento; y asimismo en su artículo 15° cuyo epígrafe es ingresos del sector público señala que son Fondos Públicos, sin excepción, los ingresos de naturaleza tributaria, no tributaria o por financiamiento que sirven para financiar todos los gastos del Presupuesto del Sector Público, los cuales se desagregan conforme a los clasificadores de ingresos correspondientes.

A su vez, el Ministerio de Economía y Finanzas ha consignado como clasificadores de ingresos los siguientes³²:

- a) Impuestos y contribuciones obligatorias
- b) Contribuciones sociales
- c) Venta de bienes y servicios y derechos administrativos
- d) Donaciones y transferencias
- e) Otros ingresos (corresponden a otros ingresos que se perciben y que no pueden registrarse en las clasificaciones anteriores. incluye las rentas de la propiedad, las multas y sanciones no tributarias, las transferencias voluntarias recibidas y otros ingresos diversos que no pueden clasificarse en las otras categorías).
- f) Venta de activos no financieros
- g) Venta de activos financieros
- h) Endeudamiento
- i) Saldos de balance

Como se aprecia, la normativa nacional recoge de manera expresa la característica que la doctrina imputa a los ingresos públicos referida al destino del ingreso (al referirse que sirven para “financiar los gastos de los presupuestos anuales” y para “financiar todos los gastos del Presupuesto del Sector Público”), y la de que deba ser percibida por un ente público (al señalar que es un ingreso del Estado) y de manera

³¹ Publicada el 28-11-2003.

³² Según el portal del Ministerio de Economía y Finanzas:
(http://dnpp.mef.gob.pe/cnsClasif/faces/clasifIng.jsp?form1:displaytree:NodeGGG5:NodeGGG5Link_submittedLink=form1:displaytree:NodeGGG5:NodeGGG5Link)

implícita la de que deba ser en dinero (en la medida que no se contempla la posibilidad que sea en especie o en servicios).

Dada la amplitud del concepto de ingreso público se pueden identificar diversos tipos de este, habiéndose formulado múltiples clasificaciones al respecto. Así se tiene, siguiendo a Queralt y otros (2000), cuatro según las cuales se pueden dividir en primer lugar en ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado en función de a cuál de estas dos áreas pertenecen las normas que regulan específicamente cada tipo de ingreso público³³; en segundo lugar, en ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales y crediticios según el instituto jurídico a partir del cual se originan los ingresos; en tercer lugar, en ingresos ordinarios y extraordinarios en función de que sean percibidos regularmente por el Estado o que solo lo sean en circunstancias especiales; y, en cuarto lugar, en ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios dependiendo de si figuran o no en el presupuesto³⁴.

También cabe mencionar otras tres clasificaciones importantes:

- i. La de De la Garza (2000) basada en la naturaleza tributaria o no del ingreso, así se tienen ingresos tributarios e ingresos no tributarios.
- ii. La de Plazas Vega (2005) basada en el criterio de la naturaleza jurídico económica del recurso, según la cual los ingresos públicos se clasifican en: recursos no constitutivos de renta (aquellos que no pueden incrementar el patrimonio neto al percibirse) dentro de los cuales está el crédito público y recursos constitutivos de renta (aquellos que si pueden incrementar el patrimonio neto al percibirse) dentro de los que se puede a su vez distinguir a los ingresos no tributarios

³³ Así por ejemplo el tributo sería un ingreso de derecho público pues las normas tributarias son de derecho público; en cambio, los ingresos derivados de actividades mercantiles realizados por entes públicos son de derecho privado.

³⁴ Acerca de esta última clasificación se coincide con los autores respecto de que la existencia de ingresos extrapresupuestarios no es propio de un Estado de Derecho pues supone el quiebre de principios presupuestales clásicos tales como el universalidad (que obliga a que todo ingreso y gasto debe estar consignado en el presupuesto) y genera falta de control.

constitutivos de renta (que se subdividen en los constitutivos de precio³⁵ y los no constitutivos de precio³⁶) y a los ingresos tributarios.

iii. La de Villegas (1997) basada en agrupar los ingresos en función de sus semejanzas en una misma categoría; así tenemos: recursos patrimoniales propiamente dichos ³⁷ , recursos de empresas estatales ³⁸ , recursos gratuitos, recursos tributarios, recursos por sanciones patrimoniales, recursos monetarios ³⁹ y recursos del crédito público.

La doctrina es unánime en considerar como uno de los ingresos públicos al tributo, sino el más importante.

3.2 Concepto

Siguiendo la metodología propuesta por Iglesias (2000) se aborda la construcción del concepto de tributo desde tres vertientes:

En la vertiente legislativa, en nuestro ordenamiento no existe una definición de tributo, pero la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario⁴⁰ (cuyo epígrafe es “ámbito de aplicación”) señala que el término genérico tributo comprende al impuesto, la contribución y la tasa⁴¹ definiéndolos; a partir de tales definiciones, tanto la doctrina como la jurisprudencia nacionales mediante una operación conceptual han deducido definiciones de tributo de manera similar a como se hacía en España cuando las normas de dicho país no tenían una definición de tributo pero sí de sus diferentes especies según refiere García Novoa (2012)⁴².

³⁵ Aquellos que se obtienen producto de las actividades industriales o comerciales que realiza el Estado como si fuera un particular en las que existe una equivalencia entre el bien vendido o servicio prestado y el ingreso percibido siempre que el bien o servicio se adquiriera libremente.

³⁶ Dentro de los cuales están las sanciones pecuniarias (multas), los bienes adquiridos por extinción de dominio y las regalías por explotación de recursos estatales cuya cuantía es definida por ley expresa.

³⁷ Que incluye tanto los originados por bienes de dominio privado como aquellos originados por bienes de dominio público.

³⁸ Dentro de las cuales se encuentran las provenientes de empresas que prestan servicios públicos, de empresas que realizan otro tipo de actividades y los de la privatización de estas empresas.

³⁹ Aquellos generados por la emisión de moneda para cubrir déficits presupuestales.

⁴⁰ Cuyo último Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22-6-2013 y normas modificatorias. En adelante, “Código Tributario”.

⁴¹ La que a su vez puede ser, entre otras, arbitrio, derecho o licencia.

⁴² No obstante ello, a nivel nacional Medrano (1990) reclama la necesidad de una definición normativa del concepto para evitar confusiones.

Si bien no forma parte del ordenamiento jurídico peruano, cabe mencionar que el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 2015 en el primer párrafo de su artículo 2° indica que los tributos son la prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

De otro lado, en la vertiente doctrinal, es menester indicar que se han ensayado tantas definiciones de tributo como autores que las proponen; en el ámbito internacional cabe mencionar las propuestas por Ataliba (1987) que define el tributo como “la obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley (p. 37); Jarach (1982) para quien “el tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la obligación pecuniaria” (pp. 11-12) y Queralt y otros (2000) que sostienen que el tributo es un “ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito” (p. 76).

A su vez, en el ámbito nacional tenemos a Zuzunaga y Vela (2008) que definen al tributo como

Una obligación ex lege cuyo objeto es una prestación, comúnmente dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su ius imperium, que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines, distinta a una sanción por acto ilícito (p. 226).

Asimismo Sevillano (2014), para quien el tributo

Sería una obligación creada por el ius imperium (particularmente por el poder tributario) del Estado y cuya fuente es la ley, que consiste en entregar una suma

de dinero (o especie) establecida sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago y que sirve para los fines estatales” (p. 43)

Y Sotelo (2011) que criticando las diversas definiciones planteadas al respecto propone que se incorpore como elemento tipificador del tributo la capacidad contributiva.

Finalmente, en la vertiente jurisprudencial se tiene que el Tribunal Constitucional en sus sentencias Nros. 3303-2003-AA/TC ⁴³ y 01078-2007-AA ⁴⁴ ha señalado que un tributo tiene como elementos esenciales que sea creado por ley, que constituye una obligación pecuniaria fundamentada en el ius imperium del Estado y que tiene carácter coactivo, con lo cual como señala Sotelo (2011) recoge la definición de Ataliba.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en un inicio empleó una definición de tributo⁴⁵ según la cual:

Es toda prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, de lo que se advierte que constituye un elemento esencial del tributo la coacción, es decir la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio, la que se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

Posteriormente, en resoluciones de observancia obligatoria⁴⁶ cambió la definición indicando que “el tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege*, que no constituye sanción por un 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”; con la cual el Tribunal Fiscal también recoge la definición de Ataliba.

⁴³ En cuyo fundamento 4 señaló que “el tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege*, que no constituye sanción por un 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”.

⁴⁴ Esta última referida a la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

⁴⁵ En las Resoluciones Nros. 8728-5-2001, 05754-3-2002 y 267-4-2002.

⁴⁶ Nros. 9715-4-2008 y 416-1-2009 publicadas el 31-08-2008 y el 13-01-2009 respectivamente.

Un elemento que en principio debería limitar el alcance del concepto de tributo es la definición de acreedor tributario que contempla el artículo 4° del Código Tributario pues solo se admite que este pueda ser el gobierno central, los gobiernos regionales y los gobiernos locales, así como las entidades de derecho público, en el sentido de no permitir calificar como tal en el Perú la atribución de una exacción patrimonial a favor de sujetos privados; empero, tanto el Tribunal Constitucional ⁴⁷ como el Tribunal Fiscal⁴⁸ en el caso de la denominada “tarifa de agua subterránea” que es recaudada por empresas públicas de derecho privado las califico como tributos del tipo tasa cuya hipótesis de incidencia era el uso o aprovechamiento de un bien público, como es el agua.

En el voto singular del Vocal Pedro Velásquez López Raygada emitido con ocasión del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2011-15 se señala que estos pronunciamientos evidencian que para estos tribunales no es necesario que el acreedor cumpla con las condiciones del artículo 4° del Código Tributario para que nos encontremos ante un tributo, lo cual asevera va en línea con parte de la doctrina, así García Novoa (2012) exige dirección pública y se destinen a la financiación de un servicio público y Plazas Vega (2005) admite esta posibilidad en la medida que el particular desempeñe actividades de tipo público. Al respecto, debemos indicar que no coincidimos con esta opinión pues ninguno de los tribunales ha sustentado porque se alejó de lo literalmente dispuesto por el citado artículo 4°.

A efecto de la presente investigación se complementará la definición empleada por el Tribunal Fiscal con el principio mencionado por Sotelo, considerándose en consecuencia como tributo la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley, respecto del cual opera el principio de capacidad contributiva.

3.3. Clasificación

Doctrinariamente hay múltiples clasificaciones de los tributos, dentro de las cuales podemos mencionar la de Ataliba (1987) basada en la consistencia de la hipótesis de

⁴⁷ En la sentencia recaída en el Expediente N° 04899-2007-PA/TC que fuera emitida el 17-08-2010.

⁴⁸ En las Resoluciones Nros. 04144-7-2008 y 01448-5-2011 de fechas 01-04-2008 y 27-01-2011 respectivamente.

incidencia del tributo de modo tal que si consiste en una actividad del poder público será un tributo vinculado y si es un hecho indiferente a cualquier actividad de ese tipo será un tributo no vinculado y la denominada clasificación tripartita (impuesto, contribución y tasa) adoptada por Valdés Costa (2001) y que según Giuliani Fonrouge es la predominante (2001) la cual ha sido recogida por la legislación nacional. Así tenemos que de acuerdo a la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario existen tres tipos de tributos:

a) Impuesto

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

b) Contribución

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

c) Tasa

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

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

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

- i. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
- ii. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- iii. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

4. Discusiones acerca de la posible naturaleza tributaria de la tarifa

Si bien en el numeral 2.2 hemos definido a la tarifa como un precio por la prestación de un servicio público; encontramos casos en los que ello no es pacífico:

4.1 Servicio prestado por un sujeto que no califica como acreedor tributario

A nivel comparado, concretamente en España, tenemos que se discute si las tarifas pagadas por servicios públicos prestados por concesionarios privados pueden ser consideradas tasas.

Al respecto, García Novoa (2012) señala que en España el elemento que sirve para determinar si un pago por la prestación de un servicio público es un precio o una tasa es el régimen que lo regula, así si es de derecho público será una tasa y si es de derecho privado será un precio y que los elementos a tomar en cuenta para determinar qué régimen rige un determinado servicio son: primero la titularidad, aspecto sobre el cual no hay una posición unívoca de su Tribunal Constitucional acerca de si el hecho que en las concesiones la titularidad del servicio sea del Estado implique que se encuentre sujeto a un régimen de derecho público pues mientras tratándose de las tarifas por servicios portuarios ha señalado que se trata de tasas por esa razón⁴⁹, en el caso de los servicios funerarios ha indicado que son precios; segundo, la existencia o no de un margen de voluntad por parte del usuario que denote si el servicio es prestado como consecuencia de una relación contractual, para lo cual debe tomarse en cuenta si es prestado en monopolio natural o legal y si su utilización no puede ser obviada por los ciudadanos⁵⁰, de modo tal que si la respuesta a ambas consideraciones es afirmativa estaremos frente a una tasa y si no a un precio.

A su vez, Martín Fernández (2016) analizando la misma problemática en cuanto al pago por el agua indica que a su juicio en estos casos lo que corresponde es que el pago realizado sea considerado un precio. Fundamenta su posición en el hecho que con una modificación legislativa realizada desaparece el sustento de la posición que identifica régimen de derecho público con titularidad del servicio volviéndose al criterio diferenciador según el cual si el servicio es prestado por un privado es un precio y si es

⁴⁹ Aun cuando Tornos (2007) discrepa de esta posición al indicar que si bien el Tribunal Constitucional español ha indicado que estas tarifas no son precios ello no implica necesariamente que sean tributos pues el género prestación patrimonial pública al que se refiere no se agota en la categoría de tributo.

⁵⁰ Agrega que también es menester apreciar que el precio (tarifa) por el servicio público a diferencia de un precio privado es regulado por lo que el margen de voluntad en este aspecto no existe y su establecimiento tiene origen en la denominada potestad tarifaria.

prestado por un sujeto de derecho público es una tasa⁵¹; aun cuando reconoce que la jurisprudencia de su Tribunal Constitucional no avala su posición por cuanto mantiene el criterio anterior.

Similar discusión se ha presentado en el Perú acerca de la naturaleza de tasa o de precio de la denominada tarifa de sobrevuelo que cobra la Corporación Peruana de Aeropuertos y Aviación Comercial S.A. (CORPAC S.A.)⁵², lo que obligo a que el Tribunal Fiscal adopte el Acuerdo de Sala Plena N° 2011-15⁵³ mediante el cual se estableció como criterio de observancia obligatoria que tal tarifa no tiene naturaleza tributaria por lo que dicho tribunal no es competente para emitir pronunciamiento sobre los casos relacionados con dicho concepto. Las propuestas que se evaluaron con ocasión de la adopción del referido acuerdo tuvieron en común partir de que el elemento diferenciador entra tasa y precio radicaba en el origen de la obligación, así si se pagaba por mandato de la ley era tasa y se pagaba en virtud de un contrato era un precio, diferenciándose en cómo entendían cuándo se encontraban ante un contrato⁵⁴, siendo que finalmente se adoptó la posición de que se trataba de un precio.

Lo peculiar en este caso, y que resulta relevante para el objeto de la presente investigación, es que en la propuesta adoptada no se haya invocado como fundamento para descartar la naturaleza tributaria de la tarifa bajo análisis el hecho que el acreedor sea una empresa estatal de derecho privado, sujeto distinto al Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público, al haberse asumido expresamente que es el Estado el que presta el servicio a través de CORPAC S.A.⁵⁵; y que en la propuesta descartada se haya defendido su naturaleza

⁵¹ Criterio que según refiere ha sido recogido por la administración tributaria española.

⁵² La que fue generada dada la existencia de pronunciamientos contradictorios por parte del Tribunal Fiscal.

⁵³ Adoptado el 04-10-2011 y que dio origen a la emisión de la Resolución N° 16876-9-2011 que fue publicada el 11-10-2011.

⁵⁴ Así la primera propuesta entendía que si la prestación era de obligatoria recepción por parte de la empresa, no había margen de voluntad alguno y en consecuencia no cabía entender que el origen de la obligación fuera contractual sino producto del ius imperium del Estado; en cambio la segunda propuesta entendía que lo descrito no impedía en absoluto entender que se trataba de una obligación de carácter contractual pues cabe la figura del contrato forzoso, propuesta esta última que fue la que finalmente se adoptó.

⁵⁵ Dando a entender que esta empresa recauda la tarifa en nombre del Estado, lo cual implicaría entregar los montos cobrados al Estado, lo cual no ocurre; no pudiendo considerarse el monto que eventualmente se entregue en condición de dividendos como el pago de un monto recaudado sino como el retorno de la inversión en la empresa estatal (relación jurídica distinta a la que se genera entre CORPAC S.A. y los usuarios del servicio).

tributaria, soslayando que el acreedor no califica como acreedor tributario en los términos señalados en el numeral 3.2⁵⁶.

De otro lado, con ocasión de definir la naturaleza del peaje que puede ser cobrado por el Estado o por concesionarios privados, se indicó primero por parte del Tribunal Fiscal en su Resolución N° 2901-2⁵⁷ que es una tarifa y en consecuencia no un tributo; siendo que posteriormente la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF⁵⁸ preciso que el peaje que corresponde a los concesionarios de obras públicas no constituye un tributo. Finalmente, el Tribunal Fiscal indico en su Resolución N° 05201-5-2004 que, en la medida que el servicio por el cual se cobra el peaje puede ser prestado también por sujetos privados lo cual demuestra que no es un servicio inherente a la soberanía del Estado que es lo característico de las tasas, no puede tener la naturaleza de estas últimas.

4.2 Servicios prestados directamente por el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales o entidades de derecho público en una situación de monopolio natural o legal

Al respecto, Valdés Costa (2001) señala que esta circunstancia no determina necesariamente que nos encontremos ante una tasa pues incluso en estos casos puede mantenerse el consentimiento que genera un precio lo cual se corrobora con el hecho que en el derecho contractual privado suceden situaciones iguales; posición que compartimos y que obliga a un análisis de otras variables tales como si el servicio es inherente a la soberanía del Estado o se presta por razones de conveniencia.

De lo expuesto, se concluye que en el Perú la calificación positiva de tarifa no es suficiente para determinar si nos encontramos ante una tasa o un precio, debiendo para ello realizarse un análisis prolijo de sus características.

⁵⁶ Lo cual se sustenta en una ampliación del concepto de tributo.

⁵⁷ Del 17-04-1995.

⁵⁸ Publicado el 30-06-2000.

Capítulo II

Los recursos parafiscales

El presente capítulo tendrá por objeto establecer una definición operativa del concepto de recurso parafiscal que se empleará para determinar si los casos objeto de análisis de la presente tesis constituyen o no este tipo de recurso. A tal efecto, se empezará esbozando una noción de parafiscalidad y recursos parafiscales, se hará un recorrido del origen de la parafiscalidad, sus características, su naturaleza, su devenir en la experiencia comparada (incidiendo con mayor detalle en Francia, España y Colombia), las críticas que ha recibido esta figura y las diversas clasificaciones que sobre estos se han adoptado. A continuación se señalarán las diversas definiciones de parafiscalidad que se han elaborado a nivel comparado, describiéndose lo que en el Perú se haya desarrollado sobre esta figura para establecer la propuesta de definición operativa a utilizar y finalmente terminar sentando posición sobre la validez constitucional de su existencia.

1. Noción de parafiscalidad y de recursos parafiscales

El término parafiscalidad está conformado por el prefijo “para” y el sustantivo “fiscalidad”, a partir de cuyo significado se puede obtener una primera aproximación acerca de lo se está tratando. Así el prefijo “para” tiene según el Diccionario de la Real Academia Española las acepciones de “junto a”, “semejante a” y “al margen o en contra de”; en tanto que “fiscalidad” es sistema fiscal o conjunto de leyes relativas a los impuestos. En ese sentido, este término debería aludir a algo que va junto al sistema fiscal o que es semejante a este o que está al margen o en contra de él.

Al respecto, Giuliani Fonrouge (2001) indica que las figuras que reciben el adjetivo de “parafiscal” lo hacen producto del hecho de que están excluidas del presupuesto nacional (no ingresan al fisco). A su vez, Sánchez (2011) analizando la posibilidad de la existencia de tasas parafiscales señala que la fiscalidad de las tasas vendría dada por dos elementos formales: que la exacción se prevea en el presupuesto público y que lo recaudado se ingrese íntegramente en el Tesoro e indica que algunos consideran que lo parafiscal solo podía predicarse de un sistema de financiamiento paralelo al sistema tributario. En línea con estas afirmaciones Hoyos Jiménez (2008) considera que la parafiscalidad es una categoría hacendística antes que tributaria. Estas referencias dan cuenta que la parafiscalidad es algo

que está al margen de la fiscalidad entendida esta última como su consignación en el presupuesto y el ingreso de lo recaudado al Tesoro.

Como se aprecia de los autores citados en el párrafo anterior, la parafiscalidad engloba un conjunto de ingresos que tienen en común en principio su no consignación en el presupuesto y su no ingreso en el Tesoro, a los cuales denominaremos recursos parafiscales.

2. Origen de la parafiscalidad

Diversos fenómenos dieron origen a la creación de figuras extrañas que tenían en común ser obligaciones de fuente legal (*ex lege*) en mérito de las cuales determinados sujetos debían pagar un monto que no se consignaba en el presupuesto nacional y no se ingresaba en el Tesoro. Además éstas no cumplían con características que se consideraban inherentes al tributo tales como que el acreedor fuera el Estado, que la norma que creaba la obligación fuera de rango legal o que su administración estuviera a cargo de los órganos que normalmente ejercían las funciones de administración tributaria. Dentro de tales fenómenos se pueden mencionar los siguientes:

a) La expansión del rol tradicional del Estado

El Estado empieza a desarrollar actividades sociales y económicas que antes no había realizado, las cuales fueron encargadas a entidades descentralizadas del propio Estado, optándose porque su financiamiento no proviniera del presupuesto público sino de exacciones a cargo de los propios beneficiarios de tales actividades que serían administradas por las propias entidades que las realizaban. Este fenómeno es explicado en Italia por Morselli (1938) citado por Giuliani Fonrouge (2001, p. 1109) en el sentido que producto de la ampliación de las funciones del Estado se había generado la necesidad de su financiamiento de una manera distinta a como había venido haciéndose (mediante los ingresos del presupuesto público) para lo cual había surgido la llamada Hacienda Institucional. Asimismo, señala que la parafiscalidad se fundamenta en la necesidad de que miembros unificados por intereses comunes, económicos, morales y espirituales participen en ciertas funciones y en los organismos a los que estas funciones son confiadas, excluyendo a los demás miembros de la comunidad. Dentro de los recursos parafiscales que se generan como consecuencia de este fenómeno tanto Villegas (1997) como Giuliani Fonrouge (2001) señalan a las contribuciones a la seguridad social.

- b) La decisión de asegurar el financiamiento de entidades gremiales que realizaban actividades de interés público.

Al respecto, según Conto se rastrean antecedentes en Francia desde fines del siglo XIX con las contribuciones de patentes a favor de la Cámara de Comercio e Industria y en 1924 cuando respecto de las Cámaras de Agricultura se crearon obligaciones a cargo de sus miembros. Asimismo, señala que en Colombia se tiene que la parafiscalidad surgió en 1927 con la creación del denominado “impuesto a la exportación de café” que pagaban los exportadores a la Federación Nacional de Cafeteros.

En esa línea Mehl (1964) dice que las figuras parafiscales surgieron a partir de 1940 y que abarcan dos supuestos de exacciones obligatorias: una a favor de organismos públicos a cargo de sus usuarios y otra a favor de agrupaciones de interés general a cargo de sus afiliados.

Todas estas figuras terminan englobándose en la llamada parafiscalidad con ocasión de la elaboración del denominado informe o inventario Schuman ⁵⁹ en 1946 que relevaba la situación financiera de Francia entre 1913 y 1946, el cual acuña dicho término.

Como se aprecia la parafiscalidad nace producto de circunstancias específicas; sin embargo, se considera que nada impide que otras también generen mayores ámbitos de parafiscalidad y, por ende, nuevos recursos parafiscales; ello debido a que las figuras que a su amparo pueden crearse pueden resultar mecanismos de financiamiento alternativos más eficientes para el logro de fines públicos que los actualmente existentes.

3. Características de la parafiscalidad

La doctrina ha predicado como características de la parafiscalidad: la extrapresupuestariedad, la afectación específica, la administración por parte de órganos no habituales de administración tributaria, su creación por normativa infralegal, la designación como acreedor de una entidad pública descentralizada o incluso de una entidad privada y el no ingreso de lo recaudado en el tesoro público. Acerca de ellas cabe indicar en particular lo siguiente:

- a) La extrapresupuestariedad, que según Villegas (1997) y Queralt y otros (2000) consiste en el hecho que lo recaudado a través de los recursos parafiscales no se consigna en el

⁵⁹ Llamado así por haber sido elaborado por el ministro francés de Finanzas Robert Schuman.

presupuesto público. En cuanto a esta característica, Hoyos Jiménez (2008) indica que es una de las que explica porque el fenómeno de la parafiscalidad es de naturaleza hacendaria antes que de naturaleza tributaria, por cuanto implica la existencia de una presión fiscal adicional a la consignada en el presupuesto, no cuantificada y de difícil control. Esta característica no es reconocida por De la Garza (2000) para quien es irrelevante de modo tal que puede haber parafiscalidad respecto de exacciones que generan ingresos que sí se consignan en el presupuesto.

Al respecto, se considera que el hecho que afecta aspectos hacendarios no impide una aproximación desde el ámbito tributario dado que desde que estos ingresos no se consignan en el presupuesto público no tienen la calidad de recursos públicos y aquello que no ostenta tal calidad no puede considerarse como tributo teniendo en cuenta que este es el ingreso público por excelencia.

- b) La afectación específica, lo cual implica que lo recaudado no se destina a los gastos generales del Estado sino a finalidades concretas. En cuanto a ello se es de la posición que el destino de lo recaudado no afecta la condición de tributo de una exacción pues existen los llamados tributos destinados, salvo en aquellos ordenamientos que los proscriban de algún modo⁶⁰.
- c) La administración por parte de órganos no habituales de administración tributaria sostenida por Villegas (1997). Al igual que lo mencionado en el inciso b) se entiende que ello tampoco afecta la condición de tributo en la medida que dicha condición se atribuya a una dependencia del Estado.
- d) Su creación por normativa infralegal mencionada principalmente por Queralt y otros (2000). Acerca de esta característica, Sánchez (2011) sostiene que si la exacción crea una obligación “ex lege” que cumple con las demás características propias de un tributo, en realidad nos encontraríamos ante un tributo inconstitucional que no cumple con el principio de reserva de ley. Según Ruan (2011) si bien fue una característica inicial de la parafiscalidad, con el tiempo se ha proscrito la posibilidad que subsistan exacciones parafiscales creadas por normativa infralegal. Esta posición sería aceptable respecto de aquellos tributos en los que opera el principio de reserva de ley de manera estricta,

⁶⁰ Como Colombia que prohíbe la existencia de impuestos destinados según la Sentencia 1179/01 de su Corte Constitucional citada por Cruz.

como ocurre en el Perú tratándose de impuestos y contribuciones, en tanto que no afectaría la condición de tributo de aquellos en que ello no ocurre, como es el caso de las tasas en el Perú; en ese sentido, esta característica debería entenderse como permitir que normativa de rango inferior a la que corresponde cree este tipo de recursos, lo cual abriría las puertas a eludir tal restricción recurriendo al expediente de catalogarlo como un recurso parafiscal.

- e) La designación como acreedor de una entidad pública descentralizada o incluso de una entidad privada. En ese sentido, De la Garza (2000) indica que pueden ser establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, de sociedades de participación estatal, de organizaciones sociales, gremiales profesionales o sindicales. Al respecto, debemos diferenciar entre ambos casos: el hecho que sea una entidad pública descentralizada no cuestiona la condición de tributo pues nada impide que un tributo sea administrado por una entidad de este tipo; donde si cabe discutir la posibilidad que se trate de un tributo es en el segundo caso en que no nos encontramos ante un recurso público, tal como señala Valdés Costa (2001), y en nuestra legislación dependerá de si la entidad privada está sujeta a derecho público (en cuyo caso cabe que sea considerado como acreedor tributario) o no (en cuyo caso no cabe que sea considerado como tal)⁶¹.
- f) El no ingreso de lo recaudado en el tesoro público planteado principalmente por Villegas (1997). Sobre esta característica se debe entender referida a la posibilidad de existencia de recursos consignados en el presupuesto pero que no se ingresen al tesoro público.

Es menester indicar en este punto que Plazas Vega (2005) señala que estas características son propias de la experiencia europea dado que en su país Colombia la definición es más estricta pues está circunscrita a contribuciones parafiscales⁶².

4. Los ingresos que la parafiscalidad comprende: ¿tributos o no?

Aun cuando la parafiscalidad tal como se señaló en el inciso a) del numeral 3, es un fenómeno que afecta tanto a los ingresos como al destino de lo recaudado, ello no impide analizar su naturaleza desde la perspectiva de los ingresos que comprende. En ese enfoque, debe tenerse en cuenta que la parafiscalidad engloba un conjunto de exacciones que tienen

⁶¹ Ello en función de lo dispuesto por el artículo 4° del Código Tributario analizado en el numeral 3.2 del capítulo I.

⁶² Como se verá en el numeral 5.3 del presente capítulo.

características en común con los tributos tales como, según señala Plazas Vega (2005), su origen ex lege y que tienen un presupuesto de hecho. Desde esta perspectiva de análisis surge la discusión acerca de si los recursos parafiscales tienen naturaleza tributaria o no.

Al respecto, tenemos en la doctrina una posición mayoritaria según la cual si tienen naturaleza tributaria. Así para Ataliba (1987) son tributos cuyo acreedor no es una entidad del Estado que tiene finalidades de utilidad pública, pueden ser impuestos, contribuciones o tasas; en ese sentido, se someten a los principios constitucionales tributarios. En la misma línea Giuliani Fonrouge (2001), que también defiende su naturaleza tributaria, refiere que el hecho que el acreedor de estas contribuciones no sea un ente público no le quita la condición de tributo, toda vez que estos entes no tienen potestad tributaria sino competencia tributaria (es decir, solo se encargan de cobrar), dentro de la clasificación tripartita considera que califican como contribuciones. En tanto que Queralt y otros (2000) los califican como tributos destinados y Pérez Royo sostiene que sustancialmente tienen naturaleza tributaria.

En la posición contraria encontramos a Morselli (1951) citado por Mehl (1964, p. 201) y por Giuliani Fonrouge (2001, pp. 1109-1110) quien sostiene que no son tributos dado que su finalidad y contenido son económicos y sociales y no políticos; y a Valdés Costa (2001) que indica que las obligaciones legales a favor de entes no estatales que persiguen fines de interés general creadas por el Estado no tienen la naturaleza de tributos porque su sujeto activo no es el Estado, asimismo, indica que existen las prestaciones establecidas a favor de las personas de derecho público no estatales que tampoco son tributos porque los sujetos activos no conforman la estructura estatal. Con ocasión del análisis de las contribuciones a la seguridad social este autor señala que parte de la doctrina las considera exacciones parafiscales indicando que este tipo de figura se asemeja al tributo en todo, menos en el hecho que su acreedor no integra la estructura estatal, lo cual impide que lo recaudado tenga la naturaleza de ingreso público que es lo propio de un tributo. En la misma línea que Valdés Costa (2001), Plazas Vega (2005) sostiene que las rentas parafiscales no generan ingresos públicos, razón por la cual no tienen naturaleza tributaria. A su vez, Galapero (2011) contrapone a las exacciones parafiscales al tributo indicando que el concepto constitucional de tributo imperante en España, según el cual tributo es un ingreso a un ente público, impide que aquellas exacciones parafiscales que generen ingresos a otros entes puedan calificar como tributo (ello no obstante que el ordenamiento español les ha dado la condición de tributos).

Dentro de aquellos que los consideran tributos no existe consenso acerca de si cabe que los recursos parafiscales se originen en cualquier tipo de tributo, es decir que quepan impuestos, contribuciones y tasas parafiscales, o solo en alguno de ellos, o que no sea ninguno sino un cuarto tipo de tributo. Así tenemos que para Ataliba (1987) pueden ser impuestos, contribuciones o tasas; en cambio para Giuliani Fonrouge (2001) deben catalogarse como contribuciones especiales. Pérez Royo (2000) señala que conforme a la jurisprudencia se acepta la posibilidad de la existencia de impuestos, contribuciones y tasas parafiscales. Hoyos Jiménez (2006) indica que se puede hablar de impuestos, contribuciones o tasas parafiscales.

También encontramos ordenamientos como el español en que positivamente se les da la condición de tributos⁶³ y el colombiano que a nivel constitucional se les considera como un tipo específico de tributo, el de contribución⁶⁴.

Habida cuenta que una condición previa para que un recurso sea considerado tributario es que sea un recurso público se coincide con Valdés Costa (2001) y Plazas Vega (2005) en cuanto a que los recursos parafiscales desde un punto de vista conceptual no tienen naturaleza tributaria; sin embargo, una ampliación en el concepto de recurso público de modo tal que abarque ingresos que no ingresen al presupuesto público y en el concepto de tributo que permita considerar como tal uno cuyo acreedor no sea una entidad pública podría hacer variar esta situación.

5. La parafiscalidad en el derecho comparado

A continuación se procede a describir cual ha sido el devenir de la parafiscalidad en el país en que primero se estudió Francia, a continuación en un país en que se considera como una institución anómala desde el punto de vista jurídico como es el caso de España y finalmente en un país en que por el contrario se le considera como una institución útil para la realización de políticas públicas como es Colombia.

5.1 Francia

Como se señaló en el numeral 2 del presente capítulo la primera mención al término “parafiscalidad” se dio en el Informe Schuman de 1946, emitiéndose una ley sobre parafiscalidades del 25 de julio de 1953 y posteriormente el Consejo de Estado de

⁶³ Como se verá en extenso en el numeral 5.2 del presente capítulo.

⁶⁴ Como se verá en extenso en el numeral 5.3 del presente capítulo.

Francia (11 de marzo de 1954) la definió. Duverger (1968) indica que en 1964 en Francia existían 108 tasas parafiscales en favor de 82 organismos que figuran enumeradas en la ley de presupuesto, detallándose los organismos que las recaudan, sus bases legales, sus tasas y sus rendimientos esperados; siendo que lo constituyen impuestos corporativos a favor de instituciones (públicas o privadas) distintas del Estado en sus distintos niveles (Ruan, 2011, p. 497).

A su vez, Conto Posada (2008) indica que la parafiscalidad tuvo su mayor apogeo en Francia entre 1950 y 1975 llegando a tener 120 rentas parafiscales; en 1975 la Asamblea Nacional las denostó por considerarlas disfuncionales dada su gestión deficiente e insuficiente control en la utilización de los recursos; luego en 1980 se racionalizan a través del establecimiento de límites y restricciones que generaron que disminuyeran a cerca de sesenta; en 1988 existían 56 tasas parafiscales: 50 pertenecientes a un interés económico (dentro de las cuales están las percibidas en compensación de ciertos perjuicios, las percibidas para mejorar el funcionamiento de los mercados y calidad de los productos, percibidas para estimular las acciones colectivas de investigación y desarrollo agropecuario, percibidas para el desarrollo de la reestructuración industrial) y 6 a un interés social (dentro de las cuales están las percibidas para la promoción de la cultura y la recreación y las percibidas para favorecer la formación profesional).

5.2 España

En España, según De la Garza (2000), también surgió la parafiscalidad por la misma época que en Francia (década de 1940) con la peculiaridad de tener origen en algunos casos infralegal y, según López Torres (citado por De la Garza, 2000), con tres características: Su recaudación no figura en el presupuesto, está afecta a un destino determinado (servicio público) y es recaudado por organismos distintos a los que recaudan los tributos; siendo que la parafiscalidad infralegal fue objeto de regulación mediante Ley del 26 de diciembre de 1958 (dejándose excepciones); posteriormente, la Ley General Tributaria del 28 de diciembre de 1963 englobó a las exacciones parafiscales y a las tasas como tributos. Después, la Ley de Reforma del Sistema Tributario del 11 de junio de 1964 señaló que los tributos pueden ser fiscales o parafiscales siendo estos últimos cuando puedan ser exigidos entes distintos al Estado como Corporaciones Locales, organismos autónomos, etc., que lo recaudado no se ingrese en el Tesoro y que no esté previsto en el Presupuesto Público, como refieren Queralt y otros (2000).

A su vez, Pérez Royo (2000) menciona que la regulación positiva en España respecto de los tributos parafiscales se encuentra en el artículo 26° de la Ley General Tributaria⁶⁵ y en el artículo 22°a) de la Ley General Presupuestaria.

De otro lado, Sainz de Bujanda (1991) sostiene la normativa española ha librado una lucha contra la parafiscalidad mencionando que la Ley de 4 de mayo de 1965 eliminó una de las características de estas figuras al disponer que lo recaudado a través de ellas se integrará como ingreso público en el presupuesto nacional. A continuación explica el origen de la parafiscalidad en el proceso de descentralización del Estado sin prever los recursos presupuestarios necesarios para ello indicando que se llamaron “tasas parafiscales” a aquellas figuras que se asemejaban a las tasas tributarias y “exacciones parafiscales” a aquellas que se asemejaban a los impuestos.

Complementa lo antes referido Galapero (2011) citando el artículo 1° párrafo 2° de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958 que las definió como:

los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y por los organismos y personas citados en párrafo anterior (organismos autónomos, entidades de derecho público, funcionarios públicos o asimilados) que no figuren en los presupuestos generales del Estado ni les sean aplicables, en todo o en parte, las normas que regulan los Impuestos de la Hacienda Pública y que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden. (pp. 466-467).

La normatividad (Constitución y leyes) obligó a que estas exacciones respeten el principio de reserva de ley se consignen en los presupuestos públicos; en ese sentido, en España ya no cabe parafiscalidad por esos extremos. Las cuotas de seguridad social son tributos porque se establecen por ley, gravan manifestaciones de riqueza y su acreedor es un ente público. Cita como ejemplos de exacciones parafiscales al canon por derechos de autor en que por mandato legal un particular paga un concepto a favor de otro particular, a las cuotas canceladas a las cámaras de comercio por los profesionales en que la exacción no es a favor de un ente público sino de una corporación de derecho público, las cuotas que deben abonarse a favor de los colegios

⁶⁵ Actualmente artículo 271°.

profesionales que son corporaciones de derecho público, los aranceles de los funcionarios públicos retribuidos por medio de los mismos y las tarifas y cánones establecidos por las Comunidades de Regantes que también son corporaciones de derecho público.

Conforme se aprecia, en España la parafiscalidad es un fenómeno muy criticado respecto del cual el desarrollo legislativo ha pretendido acotarlo y rodearlo de los principios propios de los tributos calificándolos como tal.

Cabe agregar que el numeral 3 del artículo 31° de la Constitución Española de 1978 permite establecer prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a ley y que respecto a ellas el Tribunal Constitucional español ha señalado que no tienen naturaleza tributaria y no constituyen ingresos públicos cuyas características según refiere Gómez-Ferrer (2015) son su origen “ex lege” y su coactividad; categoría en la cual deberían encajar los recursos parafiscales cuyos acreedores son sujetos privados y todos aquellos que no generen ingresos públicos, si es que positivamente no se hubieran calificado como tributos.

5.3 Colombia

La parafiscalidad surgió en Colombia según Plazas Vega (2005) y Conto Posada (2008) en 1927 con la Ley 76 que creó el denominado “impuesto a la exportación de café” que gravaba con 10 centavos la exportación de cada saco de 60 kilos, nombre a partir del cual la jurisprudencia ha definido que tiene naturaleza tributaria y que se originó en un pedido de los privados que ya preveían la existencia de cuotas voluntarias para la realización de actividades de fomento sectorial pero que temían el incumplimiento de su pago por parte de sujetos que finalmente se beneficiarían de aquello que se financiara, indicando que lo peculiar de este “impuesto” radicaba en el hecho que se encargaba su administración, recaudo y el uso de los recursos percibidos a la Federación Nacional de Cafeteros que es una entidad gremial privada con la cual el Estado tenía que celebrar un contrato para que el “impuesto” operase. La Corte Suprema de Justicia validó la constitucionalidad de esta exacción pero reclamó que lo recaudado fuese incorporado en el Presupuesto Nacional.

Siguiendo el ejemplo del café se crearon otros recursos parafiscales: los correspondientes al Fondo Nacional Arrocerero (1963), al Fondo Nacional Cacaotero

(1965), al Fondo Nacional Cerealista (1966) y al Fondo Panelero (1990) generados a partir de cuotas de los productores y administrados por sus propios gremios. Sin embargo, como afirma Plazas Vega (2005), dado que la Corte Suprema durante la vigencia de la Constitución anterior a la de 1991 sostuvo en algún caso que los “tributos parafiscales” no eran constitucionalmente viables pues vulneraban el principio de universalidad según el cual solo se podrá percibir contribución o impuesto que figure en el presupuesto, se introdujo el concepto de la parafiscalidad en la Constitución colombiana de 1991, específicamente en el numeral 12 del artículo 150° (que establece la posibilidad de establecer contribuciones parafiscales), el numeral 3 del artículo 179° (que señala la inhabilidad que genera la condición de ser administrador de un fondo parafiscal) y el artículo 338° (que señala que entidades tienen la potestad de establecerlas). Sostiene que la parafiscalidad debe ser de uso excepcional (coincidiendo con Hoyos Jiménez en este aspecto) pero que en la realidad su uso es común, tan es así que existe una Política Parafiscal en el Sector Rural que es objeto de evaluación por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

A su vez, Ruan (2011) describe el caso de la parafiscalidad colombiana en la cual no obstante que lo recaudado no ingresa al erario público se considera como un tributo habiéndose recogido su existencia a nivel constitucional, pero concretada en que solo pueden ser designados como sujetos de estas exacciones los beneficiados por la actividad que se financia (esto a nuestro juicio descartaría la posibilidad de existencia de impuestos parafiscales); en ese sentido, el Estatuto Orgánico del Presupuesto de Colombia indica que: “son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector”.

A diferencia de Francia y España, de lo expuesto se aprecia que la parafiscalidad en Colombia goza de prestigio como un mecanismo de intervención en la economía útil para el logro de objetivos nacionales tales como la promoción de su sector agrícola pero que está circunscrita a que los obligados a su pago sean los beneficiarios de la actividad que se financia⁶⁶.

5.4 Otros países

⁶⁶ Nótese que ello excluye la posibilidad de crear un “impuesto parafiscal”.

En Argentina Giuliani Fonrouge (2001) los encaja, de manera similar a Colombia, como un tipo de contribuciones, citando como ejemplos de contribuciones parafiscales a las contribuciones de seguridad social, las contribuciones profesionales o sindicales y las contribuciones de regulación económica y fomento.

De otro lado, en México De la Garza (2000) sostiene que la parafiscalidad se caracteriza por englobar prestaciones “ex lege”, no encajar en ninguno de los tipos de tributos conocidos (impuestos, contribuciones o tasas), no estar establecidos a favor de la administración activa del Estado no siendo relevante que se encuentren consignados en el presupuesto público. Cita como ejemplo de exacción parafiscal las cuotas que deben pagar los socios de las Cámaras de Comercio e Industria que son obligaciones “ex lege”, que no retribuyen servicio ni bien alguno, y cuya recaudación no constituye ingreso público.

6. Críticas a la parafiscalidad

Una primera crítica a la parafiscalidad, principalmente planteada en España, radica en la vulneración que supone de principios tributarios tradicionales tales como el de reserva de ley y de principios presupuestarios como por ejemplo los de universalidad y unidad de caja.

En esa línea tenemos a Queralt y otros (2000) que adicionalmente se manifiestan en contra del fenómeno de la parafiscalidad sosteniendo que la solución a las anomalías que provoca es que los gastos que sufraga sean cubiertos por el presupuesto nacional. Finalmente, señalan que si bien los antiguos tributos parafiscales se sujetan a los principios tributarios, han surgido nuevas intervenciones del Estado en la economía en las cuales puede cebarse una nueva parafiscalidad que escape al control existente.

En la misma línea Sainz de Bujanda (1991) sostiene que la normativa española ha librado una lucha contra la parafiscalidad indicando que estas son figuras anómalas y antijurídicas que deben desaparecer; y Simón Acosta citado por Galapero (2011) ⁶⁷ critica a la parafiscalidad como una forma de lograr lo que los tributos persiguen sin estar sometido a los principios de reserva de ley, no afectación y de previsión presupuestaria, siendo que en realidad se trata de tributos ilegales o inconstitucionales. La parafiscalidad origina un sistema que perturba no sólo la actividad financiera del Estado sino la actividad

⁶⁷ Quien se le aúna.

administrativa en general. Critica la parafiscalidad catalogándola de “patología” por implicar irregularidades inconstitucionales tales como la deslegalización y la exclusión de los presupuestos públicos, asimismo señala que deben estar sujetas a la regulación y a los principios propios de los tributos.

En Latinoamérica Ruan (2011) indica que se critican las exacciones parafiscales por vulnerar el principio de reserva de ley, por implicar la obtención de recursos por parte de organismos estatales que no ingresan al presupuesto público, por conllevar afectaciones permanentes de ingresos y por sustraerse al control presupuestal del gasto público y que otro sector de la doctrina sustenta la existencia de esta figura (que según el autor está en decadencia en Europa y en auge en América Latina) en un principio de solidaridad social que ha llevado a ampliar el concepto de tributo de modo tal que los comprenda (a nivel doctrinal, legal, jurisprudencial e inclusive constitucional); así se recoge un fenómeno cada más recurrente de asignar costos de actividades públicas en sectores específicos de la economía sustentándolo en la obtención de beneficios por parte de estos o en la generación de externalidades que obligan a la realización de tales actividades. El carácter extrapresupuestal de estas exacciones hace que se administren fuera del régimen de gastos públicos, aunque siempre enmarcados en lo que sus normas de creación prevean; esto vulnera los principios presupuestarios de universalidad y de unidad de caja, por lo que su creación debe ser excepcional.

Una segunda crítica a la parafiscalidad está constituida por los problemas de falta de transparencia en materia de ingresos y de gasto público que su existencia acarrea tal como señala Hoyos Jiménez (2008) quien sostiene por un lado que ello es producto de que la parafiscalidad es una categoría hacendística antes que tributaria y por otro que se justifica su regulación en aras de limitar su existencia.

Como críticas positivas a esta figura tenemos siguiendo a Querol (1977) citado por Conto Posada (2008 p. 22) que permite que programas de interés estatal sean financiados por privados, es de carácter obligatorio (lo que obliga a que sea tipificado como tributo) y fomenta el cooperativismo y la autogestión (a través de un organismo representativo de la sociedad que recibe el financiamiento).

De lo expuesto se aprecia que si bien se reconoce que la parafiscalidad ha sido una herramienta para lograr fines de interés público de manera más célere en comparación de

haberlo hecho a través del presupuesto público acarrea cuestionamientos jurídicos y de falta de control de la cuantía de estos recursos por lo que su uso debería ser excepcional.

7. Tipos de parafiscalidad

Como se ha visto en el numeral 2 del presente capítulo históricamente la parafiscalidad nació para el financiamiento en dos supuestos: entidades públicas descentralizadas cuyos ingresos no se consignaban en el presupuesto público o no ingresaban al Tesoro Público y entidades gremiales que realizaban actividades de interés público, lo cual ya evidencia en origen la existencia de dos tipos de recursos parafiscales. Adicionalmente, también se puede, recogiendo la clasificación que Plazas Vega (2005) efectúa respecto de la parafiscalidad colombiana, plantear una clasificación en función del sector en que opera que en el caso de Colombia es: económica, social, cultural o profesional, subdividiéndose la económica en industrial, comercial y agropecuaria, esta última a su vez se divide en parafiscalidad de fomento que pretende incentivar el sector que se trate a través de servicios científicos, sociales, de capacitación, de publicidad, y todo aquel que fortalezca a los sujetos que forman parte del sector, como ejemplo cita los fondos cafeteros, cacaoero, palmero- y parafiscalidad de regulación económica que persigue reglas de actuación tendientes a evitar conductas aisladas para el conjunto del sector, cuya principal expresión la conforman los fondos de estabilización de precios que operan de modo tal que cuando los precios del mercado interno sean más favorables que el del mercado externo o viceversa quienes operen en el mercado más beneficiado deben aportar al fondo, en tanto que quienes operen en el otro recibirán una compensación del fondo para estabilizar para ambos mercados un ingreso similar.

De otro lado, cabe mencionar la clasificación en función del interés que persiguen los recursos parafiscales que realiza Conto Posada (2008) refiriéndose a las 56 tasas parafiscales existentes en Francia en 1988 al señalar que 50 pertenecen a un interés económico (dentro de las cuales están la percibidas en compensación de ciertos perjuicios, las percibidas para mejorar el funcionamiento de los mercados y calidad de los productos, percibidas para estimular las acciones colectivas de investigación y desarrollo agropecuario, percibidas para el desarrollo de la reestructuración industrial) y 6 a un interés social (dentro de las cuales están las percibidas para la promoción de la cultura y la recreación y las percibidas para favorecer la formación profesional).

8. Definición de parafiscalidad

El hecho que la doctrina y los diversos ordenamientos hayan considerado como parafiscal a figuras que tienen alguna o varias de las características reseñadas en el numeral 3 del presente capítulo aunado a que algunos autores como Hoyos Jiménez (2008) lo consideran como un fenómeno hacendario antes que tributario ha generado dificultad en la elaboración de una definición que englobe a los recursos parafiscales, lo cual se evidencia en las diversas definiciones planteadas sobre este concepto en la doctrina comparada.

Así tenemos aquellas que las definen sin consignar la naturaleza que les asignan, dentro de las cuales podemos mencionar la que en Francia, conforme refiere De la Garza (2000) el Consejo de Estado le da a las que denomina tasas parafiscales, en la que Ruan (2011) llama “la decisión de 1954⁶⁸” como:

las exacciones obligatorias que reciben una afectación determinada, instituidos por vía de autoridad, generalmente con una afectación determinada, instituidas por vía de autoridad, generalmente con un fin de orden económico, profesional o social, y que escapan en su totalidad o en parte, a las reglas de la legislación presupuestaria y fiscal, en lo que conciernen las condiciones de creación del ingreso, de la determinación de su establecimiento y de sus tasas, del procedimiento de recaudación o de control de su empleo (p. 497).

Esta definición es comentada por Duverger (1968) citado por Ruan (2011, p. 497) como omnicompreensiva del concepto de parafiscalidad y por otro lado criticada jurídicamente por Mehl (1964) al indicar que no comprende a los ingresos de los organismos encargados de la seguridad social que son obligatorias y no ingresan al presupuesto público. En la misma línea, Sainz de Bujanda (1991) define a la parafiscalidad como:

el empleo de las exacciones –prestaciones coactivas sustraídas por los entes públicos a la riqueza privada para la cobertura de determinados servicios o el logro de ciertos objetivos- no revestidas de las garantías que en un Estado de Derecho confieren legitimidad a tal tipo de exacciones (p. 184).

Tales garantías según señala Sainz de Bujanda (1991) son que lo apruebe el órgano competente para ello (sustrayéndose al principio de legalidad) y que el dinero recaudado ingrese al Tesoro Público (sustrayéndose al principio de integración presupuestaria), lo que

⁶⁸ Por haber sido emitida el 11 de marzo de 1954.

no ocurre en el caso de la parafiscalidad. Finalmente, Plazas Vega (2005) define a las rentas parafiscales como:

prestación de *iure imperii*, de creación legal, que han de sufragar quienes integran un determinado grupo o sector, como instrumento estatal de intervención encaminado a que se ejecute una actividad, o un conjunto de actividades, que si bien beneficia(n) de manera inmediata a ese determinado grupo o sector interesa(n) a toda la colectividad (tomo II, p. 159).

De otro lado, existen las definiciones que asumen la naturaleza tributaria de la parafiscalidad tales como la de Queralt y otros (2000) que los denominan tributos parafiscales indicando

que son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque a pesar de tener materialmente los rasgos del tributo, no se han creado por ley ni están previstas en el presupuesto público, indican expresamente que son tributos afectados a finalidades concretas. En la misma línea, Hoyos y Botero (s.f.) definen a las exacciones parafiscales como:

tributos establecidos por autoridad de ley, que están a cargo de los miembros de un determinado sector o grupo económico o social, con destino a financiar una actividad que interesa al mismo grupo o sector en beneficio de todos los aportantes. La administración de los recursos puede hacerse tanto por organismos públicos, como semipúblicos o privados (Ruan, 2011, p 499).

Asimismo, el artículo 2° del Modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 2015 señala que constituyen tributos parafiscales aquellos establecidos obligatoriamente por una ley, cuando no respondan totalmente a las categorías de impuestos, tasas o contribuciones especiales explicándose en los comentarios que no la respuesta a la que se alude ocurre cuando se de una destinación específica a la realización de actividades de interés público, o por tratarse de recursos que no ingresan al presupuesto general del Estado o porque se establecen en beneficio de un determinado grupo de personas (debiéndose anotar como menciona Sotelo que no hace referencia a la característica de que el acreedor no sea el Estado).

Finalmente, existen las definiciones en que se niega su naturaleza tributaria como la formulada por el Programa Conjunto de Tributación de la OEA, referida por De la Garza (2000), que los llama ingresos paratributarios y los define como “los derivados de las prestaciones en dinero exigidas por el Estado, que por sus características jurídicas, no se consideran tributos, pero que tienen los mismos efectos económicos que éstos”.

En el Perú tal como señala Sevillano (2014) el tema de la parafiscalidad no ha sido desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia apenas lo ha mencionado, habiéndose encontrado en la doctrina nacional menciones a la parafiscalidad adicionales en artículos de Ruiz de Castilla y Robles Moreno (2009) y de Ruiz de Castilla (2016). En cuanto a la jurisprudencia, de la revisión de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal solo se han encontrado cinco resoluciones en que se ha hecho mención a la parafiscalidad: Cuatro en las que se citan dentro de los argumentos de los contribuyentes quienes asumen en la RTF N° 842-4-97 que un ingreso a favor de una entidad parafiscal constituye un tributo, en la RTF N° 83-5-2000 que el aporte por seguridad social es una contribución parafiscal y por ende un tributo, en la RTF N° 02098-4-2010 que los aportes a las administradoras de fondos de pensiones (AFP) no califican como tributos sino como aportaciones de tipo parafiscal y que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece que las contribuciones de Seguridad Social constituyen tributos y en la RTF N° 17989-8-2012 sostienen que las exacciones parafiscales se caracterizan por constituir ingresos de entidades privadas con rasgos de derecho público obtenidos por mandato de la ley y los ingresos de entidades públicas descentralizadas también ordenadas por ley que no ingresaban al presupuesto público y que constituían la parafiscalidad actualmente se encuentran subsumidos en la categoría de tributo. Y la RTF N° 04840-2-2002 en la que en voto discrepante se señala que la contribución al ESSALUD de cargo de los empleadores es una contribución parafiscal y que tiene la naturaleza de tributo (no sustenta esto último no obstante que señala que ello en la doctrina no resulta pacífico).

Tanto Sevillano (2014), Ruiz de Castilla y Robles Moreno (2009) coinciden en que una característica determinante para poder calificar una exacción como parafiscal es la condición del acreedor. Así Sevillano sostiene que la parafiscalidad se expandió a supuestos en que ya no necesariamente eran entidades estatales sino también entidades semipúblicas (agrupaciones profesionales) y privadas las que se financiaban a través de ella pero siempre manteniendo la condición que los ingresos obtenidos eran extrapresupuestarios y las actividades que estas realizarán de interés general; en tanto que Ruiz de Castilla y Robles Moreno (2009) cuando analizan como un elemento del tributo que el acreedor del mismo sea el Estado citan a Sotelo y Vargas respecto de la discusión existente acerca de la posibilidad que un pago califique como tributo cuando se realiza a favor de una entidad no

pertenciente al Estado⁶⁹; asimismo, indican que los pagos creados para personas distintas del Estado y recaudados por ellas mismas son calificados por la doctrina predominante como tributos pero de naturaleza parafiscal pudiendo ser estas personas públicas o privadas en la medida que tengan finalidades de utilidad pública.

A su vez, Ruiz de Castilla (2016) indica que un claro ejemplo de ingreso parafiscal en el Perú es el aporte a favor de ESSALUD por cuanto esta no es una entidad de gobierno pero desarrolla actividades que satisfacen intereses públicos (haciendo notar que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario alude a aportes y no a tributos), que son aquellas cuyos ingresos “ex lege” constituyen ingresos parafiscales. Aquí es necesario puntualizar que en esta lectura los recursos parafiscales a favor de entidades de derecho público a que alude el artículo 4° del Código Tributario tendrían naturaleza tributaria, en tanto que subsistiría la duda acerca de las obligaciones “ex lege” a favor de entidades de derecho privado (públicas o privadas).

Como se aprecia, los autores citados no han formulado una definición de parafiscalidad o de recursos parafiscales en el ordenamiento nacional por lo que en base a las características señaladas en este capítulo se planteara una definición de lo que puede entenderse como tal en el Perú.

Partiendo del hecho que tal como se indicó en el capítulo I solo puede considerarse como recurso público aquel que está consignado en el presupuesto y que una de las características principales de los recursos parafiscales es su extrapresupuestariedad, entonces resulta claro que este tipo de recursos no tienen la condición de públicos.

A su vez, su no condición de públicos debería impedir que puedan tener la naturaleza de tributos habida cuenta que el presupuesto básico para que un ingreso sea tributario es que constituya recurso público; sin embargo, ello no ocurre en todos los casos teniendo en cuenta la definición de acreedor tributario en el Perú contenida en el Código Tributario tal como se pasa a explicar: en un principio y hasta la entrada en vigencia de la modificación efectuada al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 218-90-EF publicado el 29 de julio de 1990 por el Decreto Legislativo N° 769 el 1 de abril de 1992 se

⁶⁹ Quienes sostienen que la definición de acreedor tributario del artículo 4° del Código Tributario permite que pagos a favor de entidades privadas puedan calificar como tributos en la medida que estén sujetas al derecho público.

consideraba que podían ser acreedores tributarios el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y Locales y las entidades públicas de derecho público, con lo cual ninguna entidad privada ya sea de derecho público o privado, ni entidades públicas de derecho privado calificaban como acreedores tributarios. Sin embargo, esta situación cambió con el referido decreto legislativo en el sentido de señalar que serán acreedores tributarios las entidades de derecho público con personería jurídica propia cuando la ley les asigne expresamente esa calidad, lo cual permite que entidades privadas de derecho público adquieran la condición de acreedores tributarios como por ejemplo, los colegios profesionales (artículo 20° de la Constitución) y el Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial (SENATI) que conforme a la Ley N° 26272, modificada por la Ley N° 29672, es una persona jurídica de derecho público, con autonomía técnica, pedagógica, administrativa y económica, con patrimonio propio, de gestión privada, no comprendida en el ámbito de aplicación de las normas del sistema administrativo del sector público, que tiene por finalidad proporcionar formación profesional y capacitación a los trabajadores de las actividades productivas consideradas en la categoría D de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIU) de todas las actividades económicas de las Naciones Unidas (Revisión 3) y de todas las demás actividades industriales de instalación, reparación y mantenimiento contenidas en cualquier otra de las categorías de la misma clasificación. El SENATI se rige por las disposiciones contenidas en la Ley N° 26272, su modificatoria la Ley N° 29672, su Estatuto aprobado por el Consejo Nacional, y la Ley N° 17045, que le dan la naturaleza de ser una organización de gestión privada porque no forma parte del Presupuesto del Sector Público.

Conforme a lo expuesto se tiene que hasta el 31 de marzo de 1992 se respetaba la característica del tributo según la cual el acreedor debía ser un ente público y que partir del 1 de abril de 1992 se flexibilizó dicha característica permitiendo que surjan tributos a favor de entes no públicos; este cambio a nuestro juicio supuso incorporar supuestos de parafiscalidad en el ámbito tributario peruano pues al tratarse de entes no públicos los ingresos que recauden serán extrapresupuestarios.

Teniendo en cuenta que a la “parafiscalidad tributaria” se le aplicaría todo lo que corresponde a un tributo, lo discutible y novedoso lo conforma lo que podríamos denominar la “parafiscalidad no tributaria”, razón por la cual para los efectos del presente trabajo se adoptará como definición operativa aquella según la cual se considera que la parafiscalidad está conformada por el conjunto de exacciones creadas “ex lege” en que el acreedor no es

una entidad pública o privada, de derecho público, pudiendo ser o no ingreso público y que sirven para financiar una actividad de interés público.

Como ejemplos de casos que podrían calificar dentro de lo que denominamos la parafiscalidad no tributaria tenemos a los aportes a la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador⁷⁰ que era una persona jurídica de derecho privado con patrimonio distinto al del Estado⁷¹ y el aporte de los trabajadores de construcción civil al Comité Nacional de Administración del Fondo para la Construcción de Viviendas y Centros Recreacionales para los Trabajadores en Construcción Civil del Perú (CONAFOVICER) que es una organización privada sin fines de lucro de derecho privado⁷², aporte que es objeto de retención por parte de su empleador quien lo deposita en el CONAFOVICER y que fue establecido por la Resolución Suprema N° 155-81-VI-1100⁷³ y norma modificatoria.

9. Constitucionalidad de la parafiscalidad en el Perú

En cuanto al Perú, teniendo en cuenta que de acuerdo al análisis efectuado en el numeral 6 del presente capítulo existiría una parafiscalidad tributaria y otra no tributaria, tendríamos que la primera se fundamentaría en base a la potestad tributaria que prevé el artículo 74° de la Constitución, lo cual implicaría, en concordancia con lo que sostiene Ataliba (1987), que se somete a los principios constitucionales; en tanto que la segunda para que tenga validez constitucional tendría que derivar de una potestad distinta.

De la revisión de la literalidad de la Constitución de 1993 se aprecia que a diferencia de la constitución colombiana que prevé un reconocimiento expreso de la parafiscalidad al haber consagrado la posibilidad de establecer contribuciones parafiscales⁷⁴ no hay una referencia expresa a la parafiscalidad. De igual modo, tampoco se tiene como en España una referencia expresa a la posibilidad de establecer prestaciones públicas de naturaleza no tributaria⁷⁵, las que conforme a lo señalado por el Tribunal Constitucional Español deben respetar el principio de reserva de ley, tal como referencia Sánchez. Todo lo cual ha llevado a sostener a Zegarra

⁷⁰ Que tuvieron como origen un acuerdo suscrito entre la Sociedad Nacional de Pesquería, la Corporación Nacional de Armadores Pesqueros y Pesca Perú S.A. ratificado mediante el Decreto Supremo N° 016-88-PE, el cual fue derogado por el artículo 3° del Decreto Ley N° 25988 publicado el 24-12-1992. Se restableció el aporte mediante el artículo 3° de la Ley N° 28193 publicada el 20-03-2004.

⁷¹ Entidad creada por el Decreto Supremo N° 001 del 28-01-1965.

⁷² Que tiene su origen en un pedido de los trabajadores formales de construcción civil que fue atendido por el Pliego de Reclamos en 1975.

⁷³ Publicada el 22-10-1981.

⁷⁴ Como se ha señalado en el numeral 5.3 del presente capítulo.

⁷⁵ Como se ha señalado en el numeral 5.2 del presente capítulo.

(2015) que no existe una potestad que habilite a la creación de prestaciones patrimoniales “ex lege” coactivas distintas a los tributos.

Al respecto, es necesario hacer notar en primer lugar que el artículo 77° de la Constitución de 1979 establecía dentro del capítulo de los deberes que “todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”, literalidad que si bien ha sido interpretada por Duran (2005) como la que habilitaría para establecer obligaciones de colaboración por parte de terceros no contribuyentes también podría servir para interpretar que adicionalmente a los tributos cabía la existencia de otro tipo de cargas (dentro de las cuales estarían los recursos parafiscales) para el financiamiento del Estado.

En segundo lugar, no todos los preceptos constitucionales se encuentran en la literalidad del texto constitucional pues según el Tribunal Constitucional, supremo intérprete de la constitución, también deben considerarse las denominadas normas del bloque de constitucionalidad que:

se caracterizan por desarrollar y complementar los preceptos constitucionales relativos a los fines, estructura, organización y funcionamiento de los órganos y organismos constitucionales, amén de precisar detalladamente las competencias y deberes funcionales de los titulares de éstos, así como los derechos, deberes, cargas públicas⁷⁶ y garantías básicas de los ciudadanos (STC 0046-2004-AI, fundamento 4, in fine).

En tercer lugar, el Tribunal Constitucional con ocasión de los pronunciamientos que vertió en las acciones de amparo interpuestas contra el Aporte a la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador (expedientes Números 1473-2009-PA/TC y 2835-2010-PA/TC) consistente en el pago de U\$ 0.26 por TM de pescado que deberían efectuar las empresas industriales pesqueras al Fondo de Jubilación de la Caja⁷⁷ que calificaría como un recurso parafiscal en los términos del presente trabajo, en la medida que se trata de una exacción “ex lege”⁷⁸ a favor de una entidad de derecho privado, señalo que siendo el derecho a la seguridad social uno constitucionalmente reconocido y que puede estar a cargo tanto de entidades públicas como privadas los aportes establecidos para su financiamiento

⁷⁶ Subrayado nuestro.

⁷⁷ Entidad que de acuerdo a lo señalado por el propio Tribunal Constitucional en la STC 0011-2002-AI/TC es una entidad de derecho privado cuya finalidad es de interés público.

⁷⁸ Creado por la Ley N° 28193 y su modificatoria Ley N° 28320.

constituyen “aportaciones especiales con plena protección constitucional”, las cuales conforme a lo dispuesto en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario en el sentido que los aportes a la seguridad social al ESSALUD y a la ONP califican como tributos, también tienen naturaleza tributaria. Estos pronunciamientos son interesantes por cuanto evidencian que el tribunal valida la constitucionalidad de financiar el cumplimiento de fines públicos a través de prestaciones a favor de sujetos privados, el cual es uno de los supuestos de parafiscalidad en los términos que este trabajo postula, aun cuando de una manera distinta pues lo hace considerándolo como tributo, solución que no se comparte por considerarse que el concepto de tributo vigente en el Perú detallado en el capítulo I no lo admite.

En cuarto lugar, el Tribunal Constitucional ha asumido la existencia de límites en aquellos casos de exigencias económicas no tributarias. Así tenemos que al pronunciarse sobre la regalía minera ha señalado que si bien solo los tributos están sujetos a los principios constitucionales consagrados en el artículo 74° de la Constitución, ello no significa que de existir una exigencia económica no tributaria, la misma no esté sujeta a ningún parámetro. En ese caso, sostiene que:

La intervención del Estado se considera como legítima y acorde con la Constitución, cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad y proporcionalidad (STC 0048-2004-AI/TC, fundamento 39).

En quinto lugar, caben exigencias económicas no tributarias como por ejemplo los empréstitos forzosos uno de los cuales lo constituyen los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta según la casación emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República contenida en la sentencia CAS. N° 4392-2013 LIMA emitida el 24 de marzo de 2015.

De todo lo expuesto se aprecia la posibilidad de construir una validación constitucional de la parafiscalidad en el Perú ya sea incorporándola como una categoría de financiamiento adicional al tributo o a través de la ampliación del concepto de este último, en cuyo caso el Tribunal Constitucional ha previsto la existencia de límites.



Capítulo III

Naturaleza jurídica de los cargos y recargos “ex lege” administrados por OSINERGMIN que no constituyen ingresos para quienes los cobran

En esta parte se analizará la naturaleza jurídica de los nueve cargos y recargos cobrados en o conjuntamente con la tarifa de un servicio público o con el precio de un bien en virtud del mandato de una norma, que no constituyen ingreso para quien lo cobra y son administrados por OSINERGMIN, a cuyo efecto se describirá en primer término su operatividad en base a la normativa legal que los regula. Luego se determinará si reúne cada uno de ellos las características para ser considerados parte de la tarifa o no, o como un tributo o como un recurso parafiscal. A continuación se identificarán patrones comunes que permitan generalizar conclusiones acerca de la naturaleza jurídica de estos recargos. Finalmente las consecuencias que se derivan de que estos cargos y recargos constituyan recursos parafiscales.

1. Casos analizados

Los casos que serán objeto de análisis, que tienen las características señaladas en el párrafo anterior, son los siguientes:

	Nombre del concepto	Operación sobre la cual opera	Regulación de la retribución	Rango de norma de creación
MECANISMO DE INGRESOS GARANTIZADOS	Cargo de Garantía de Red Principal (GRP)	Servicio de transmisión eléctrica	Tarifa regulada	Ley
	Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética (CASE)	Servicio de transmisión eléctrica	Tarifa regulada	Ley
	Cargo Tarifario SISE	Venta primaria de hidrocarburos líquidos por productores e importadores	Precio libre	Ley
FINANCIAMIENTO FISE	Recargo a los clientes libres eléctricos	Servicio de transmisión eléctrica	Tarifa regulada	Ley
	Recargo al suministro de hidrocarburos líquidos	Venta primaria de hidrocarburos líquidos por productores e importadores	Precio libre	Ley
	Recargo al servicio de transporte de gas natural por ductos	Servicio de transporte de gas natural por ductos	Tarifa regulada	Ley
FINANCIAMIENTO FOSE ⁷⁹	Recargo tarifario a clientes con un consumo mayor	Servicio de distribución de electricidad	Tarifa regulada	Ley
MECANISMO DE COMPENSACIÓN	Aporte de los usuarios finales de electricidad generada por el SEIN	Cobrado por los generadores y distribuidores a los usuarios finales	No se vincula a un servicio eléctrico en particular	Ley

⁷⁹ Solo en el caso del denominado Excedente FOSE analizado en el numeral 1.3.2 del presente capítulo.

DE SISTEMAS AISLADOS				
TARIFA UNICA DEL TRANSPORTE DE GAS NATURAL	Tarifa igual que luego se distribuye entre prestadores del servicio	Servicio de transporte de gas natural por ductos	Tarifa regulada	Decreto Supremo

Se detalla a continuación la metodología que se seguirá en el análisis de los casos:

- a) En primer lugar cabe analizar si el concepto tiene naturaleza tarifaria, a tal efecto, y conforme a la metodología que se esbozó en el capítulo I se debe:
 - i. Identificar si el cargo o recargo se adiciona a la prestación de un servicio público o no.
 - ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.
 - iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.
 - iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye si el concepto tiene o no naturaleza tarifaria.

- b) Si no tiene naturaleza tarifaria, procede determinar si el concepto constituye un tributo o no⁸⁰; sobre el particular debe considerarse, conforme a lo señalado en el capítulo I, que solo puede constituir tributo aquello que califique previamente como ingreso público, habiéndose establecido en el numeral 3.1.1 del referido capítulo como características de los ingresos públicos su destino (al referirse que sirven para “financiar los gastos de los presupuestos anuales” y para “financiar todos los gastos del Presupuesto del Sector Público”), y su percepción por un ente público (al señalar que es un ingreso del Estado).

En función del análisis detallado en el párrafo anterior se define si el concepto tiene o no naturaleza tributaria.

⁸⁰ Habiéndose considerado para efecto de la presente investigación como tributo la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley, respecto del cual opera el principio de capacidad contributiva.

- c) En caso que el concepto tampoco tenga naturaleza tributaria, debe establecerse si es un recurso parafiscal o no; sobre el particular se tomará la definición operativa elaborada en el capítulo II según la cual se considera que son recursos parafiscales las exacciones creadas “ex lege” en que el acreedor no es una entidad pública o privada, de derecho público, pudiendo ser o no ingreso público y que sirven para financiar una actividad de interés público.

1.1 Mecanismos de ingresos garantizados

En los determinados casos en que se estima que lo pagado por la demanda no alcanza para cubrir los ingresos necesarios para hacer rentable un proyecto de inversión en el sector energético, se ha optado porque cubran esa diferencia entre los ingresos esperados y los ingresos necesarios los consumidores de otro servicio o los compradores de determinados bienes incorporando un cargo en la tarifa de ese otro servicio o en el precio de ciertos hidrocarburos.

Al respecto, se tiene que si bien el derecho administrativo, según señala Flores (2011), reconoce como un mecanismo de incentivo de la construcción de obras públicas tratándose de concesiones el otorgamiento de una garantía por parte del Estado a favor del concesionario consistente en asegurarle un ingreso en caso que la demanda no alcance para proporcionárselo a través de la tarifa; dicho ingreso es proporcionado por el Estado a partir de recursos presupuestados, razón por la cual sostiene que constituyen mecanismos de financiamiento público que integran el precio del contrato de concesión. En este contexto, por un lado se discute si tiene naturaleza de subvención por parte del Estado o no y por otro Marienhoff citado por Flores sostiene que el monto percibido a través de este mecanismo es independiente de aquel que se obtiene por el cobro de las tarifas a los usuarios.

Asimismo Flores (2011) sostiene que este tipo de mecanismos se emplea en concesiones en las cuales el flujo y la regularidad de usuarios son inciertos.

A nivel del derecho comparado se aprecia que en Chile y en Colombia se emplean estos mecanismos en los términos descritos en el párrafo anterior, esto es financiados directamente por el Estado.

En ese sentido, este tipo de cargos se asemejan a los denominados mecanismos de ingresos garantizados en cuanto a su función, pero difieren acerca de su financiamiento.

1.1.1 El proyecto Camisea - Cargo por Garantía de Red Principal (GRP)

a) Descripción

Cuando se planeó construir el ducto para transportar el gas de Camisea a la costa peruana se enfrentó un problema como el descrito, razón por la cual se dictaron normas por las cuales se agregó al peaje de transmisión eléctrica el monto necesario para cubrir la diferencia entre los ingresos esperados y los necesarios para hacer atractiva la inversión en la construcción del ducto lo cual generó que los consumidores eléctricos terminarán financiando esta diferencia. A este concepto se le denominó Cargo por Garantía de Red Principal.

Mediante Ley N° 27333⁸¹ se dictó la Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural que estableció las condiciones específicas para dicha promoción, a través de la competencia y la diversificación de las fuentes energéticas que permitan incrementar el suministro de energía y la competitividad. Esta ley declaró de interés nacional y necesidad pública, el fomento y desarrollo de la industria del gas natural, que comprende, entre otros, el desarrollo de la infraestructura de transporte de gas y condensados. Dentro de dicha infraestructura se define como Red Principal a la Red de Ductos destinada al Transporte de Gas Natural y a la Distribución en alta presión del Gas Natural, incluidas las conexiones de los Consumidores Iniciales.

Se dispone además que los proyectos destinados a la creación de la Red Principal podrán contar un mecanismo para garantizar los ingresos anuales que retribuyan el Costo del Servicio a los inversionistas (la denominada garantía). El acceso a esta garantía está condicionado a que el proyecto cumpla los requisitos que se detallan a continuación:

- i. Que sea de uso público;
- ii. Que por lo menos el 50% de la Capacidad Garantizada de los ductos esté destinado a los Generadores Eléctricos;

⁸¹ Publicada el 04-06-1999.

- iii. Que promueva el desarrollo de la competencia energética;
- iv. Que la relación beneficio-costo para los usuarios del servicio eléctrico que reciben energía de los sistemas eléctricos donde participan los Generadores Eléctricos sea superior a la unidad.

La autorización del otorgamiento de la GRP a un proyecto determinado la efectuará el Ministerio de Energía y Minas.

Los conceptos que conforman los ingresos garantizados son los recursos originados por la prestación del servicio de transporte y la Garantía solventada por los usuarios eléctricos mediante el cargo por GRP que se incorporará periódicamente a la tarifa eléctrica en el rubro correspondiente al peaje del Sistema Principal de Transmisión Eléctrica.

La empresa u organismo recaudador de la GRP que fije la CTE y la fecha en que debe iniciarse la recaudación de la Garantía se establecerán a través de decreto supremo refrendado por el Ministro de Energía y Minas.

El Reglamento de la Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural fue aprobado con Decreto Supremo N° 040-99-EM⁸² indicándose que la GRP es un “mecanismo temporal para reducir los riesgos iniciales en la estimación de la demanda de Gas del mercado nacional, con el objeto de garantizar los ingresos que retribuyan adecuadamente el Costo del Servicio a los inversionistas”. Se precisa que la Red Principal está constituida por la Red de Transporte y la Red de Distribución.

Asimismo, se indica que la GRP se cuantificará en función del Ingreso Garantizado anual que se calcula no sea cubierto con la demanda del servicio de transporte de gas natural, conforme con los plazos y condiciones establecidos en el Contrato.

⁸² Publicado el 15-09-1999.

Al inicio de cada año la CTE determina la GRP, la cual es igual a la diferencia entre el Ingreso Garantizado anual, y los Ingresos Esperados del Servicio estimados en el Año de Cálculo que empieza.

Si al terminar el Año de Cálculo, la GRP fuera diferente al monto calculado al inicio del Año de Cálculo, la diferencia será incorporada como crédito o débito, según corresponda, en el Año de Cálculo siguiente.

Si el monto de la GRP resultara negativo, ese monto se considerará igual a cero.

La GRP se extingue cuando, a partir del quinto año de operación de la Red Principal, la situación señalada en el párrafo anterior se presentara por 3 Años de Cálculo consecutivos; o 3 años durante cinco Años de Cálculos consecutivos.

El reglamento señala que el cargo por GRP se publicará conjuntamente con el Peaje por Conexión al SPT antes del 15 de abril y entrará en vigencia el 1 de mayo de cada año; que todos los generadores eléctricos lo pagaran mensualmente a la Empresa Recaudadora, de acuerdo a las reglas que se aplican para el pago del Peaje por Conexión al SPT. La Empresa Recaudadora, que debe ser una empresa integrante del Comité de Operación Económica de Sistema (COES), será la que recaude de los generadores eléctricos el cargo de GRP y lo pagará mensualmente al concesionario en moneda nacional.

La GRP se otorgó al proyecto de red principal vinculado a concurso público internacional ejecutado por el Comité Especial Proyecto Camisea mediante Decreto Supremo N° 057-99-EF⁸³ y se designó como a la Empresa de Transmisión Eléctrica Centro Norte S.A. (ETECEN) como la empresa responsable de su recaudación a cuyo efecto las empresas de generación eléctrica le pagarán mensualmente los montos correspondientes al cargo de garantía por red principal lo que constará en un rubro específico de la facturación, incluyendo los impuestos que resulten aplicables y ETECEN pagará mensualmente la Garantía por Red Principal favor de los concesionarios.

⁸³ Publicado el 19-11-1999.

El 20 de octubre de 2000 se suscribieron los contratos BOOT de concesión del transporte de gas natural por Ductos de Camisea al City Gate y de Concesión de la Distribución de Gas Natural por Red de Ductos en Lima y Callao, proyectos ambos que contaron con la GRP y en los cuales se prevé la posibilidad de renunciar al mecanismo de ingresos garantizados.

Al amparo del artículo 2° del Decreto Ley N° 25570 que autoriza al Estado a que, de acuerdo a lo establecido por el artículo 1357° del Código Civil⁸⁴, a través de contrato otorgue seguridades y garantías a las personas que realicen inversiones, seguridades y garantías que serán las que mediante decreto supremo se consideren necesarias de acuerdo a la legislación vigente, mediante Decreto Supremo N° 033-2000-PCM⁸⁵ otorgan garantía del Estado en contratos de concesión de transporte y distribución del gas natural por red de ductos de Camisea a Lima y Callao (07-12-2000).

Con fecha 5 de junio de 2002 se adjudicó a ETECEN a la empresa Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P, habiéndose establecido en el respectivo contrato de concesión que la nueva concesionario asumirá las funciones de ETECEN en lo que respecta a la recaudación y pago de la Garantía por Red Principal, más no así en la función que cumplía como garante en caso de incumplimiento de pago de dicha Garantía a las Sociedades Concesionarias con derecho a la misma, por lo que mediante Decreto de Urgencia N° 045-2002 ⁸⁶ se dispuso que esta función será asumida por PERUPETRO S.A. y constituir un Fondo de Contingencia con el objeto de permitir la disposición inmediata de recursos y proteger el patrimonio de dicha entidad. Asimismo, esta norma estableció que PERUPETRO S.A. y los concesionarios con derecho a la Garantía por Red Principal, constituyan un Fideicomiso, cuyo patrimonio estará conformado en parte por los recursos del Fondo de Contingencia, cuya finalidad será recibir el pago de la Garantía por Red Principal para su entrega a tales concesionarios.

⁸⁴ Que señala que por ley, sustentada en razones de interés social, nacional o público, pueden establecerse garantías y seguridades otorgadas por el Estado mediante contrato.

⁸⁵ Publicado el 07-12-2000.

⁸⁶ Publicado el 04-09-2002.

A través del Decreto Supremo N° 046-2002-EM⁸⁷ que establece disposiciones para regular la recaudación y pago de la Garantía por Red Principal antes de la puesta en operación comercial de la red principal del Proyecto Camisea se adelanta la recaudación de la GRP al 1 de noviembre de 2002, fecha anterior al de inicio de operaciones, disponiéndose que los montos recaudados como adelantos sean descontados del costo del servicio cuando éste se preste.

Mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 077-2004-OS/CD ⁸⁸ se aprueba el Procedimiento de Cálculo de Garantía por Red Principal (GRP) del Proyecto Camisea a fin que todos los involucrados (los concesionarios de transporte de gas natural de Camisea y de distribución de gas natural en Lima y Callao y el OSINERGMIN) tengan los mismos criterios de cálculo y puedan usarlo como base metodológica para llevar adelante los cálculos de la GRP; debiendo destacarse que se indica que la GRP se calcula al inicio del año de Cálculo sobre la base de las proyecciones de capacidad Contratada de Transporte de Gas Natural y se estima un peaje GRP a ser pagado por los Generadores Eléctricos en función de la proyección de la máxima demanda mensual de potencia del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional. Finalmente, se indica que el procedimiento aprobado será aplicable solo durante el período que se encuentre vigente el mecanismo de Garantía por Red Principal de los concesionarios del proyecto Camisea.

El cargo de GRP para el primer año de cálculo, aplicable a partir de la puesta en Operación Comercial, fue fijado por la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 187-2004-OS/CD⁸⁹ en los siguientes valores:

	S/./Kw- mes
Red de Transporte	9,569
Red de Distribución	0,857
Total Red Principal	10,426

⁸⁷ Publicado el 29-10-2002.

⁸⁸ Publicada el 01-05-2004.

⁸⁹ Publicado el 07-08-2004.

El descuento en el costo del servicio producto del adelanto de la recaudación de la GRP es considerado en la fijación de las tarifas de la red principal de Camisea, tal como se aprecia en la Resolución del Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 112-2006-OS/CD⁹⁰ que fija tales tarifas, habiéndose regulado posteriormente el cálculo del factor de descuento cuando el Ingreso por el Servicio supera el Ingreso Garantizado mediante la Resolución del Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 082-2010-OS/CD⁹¹.

Cabe indicar que con la unificación de la concesión de la Red Principal de Distribución con la concesión de Distribución (Otras Redes) a partir del 08 de mayo del 2010, la Red Principal de Distribución deja de existir como tal, y por lo tanto ya no corresponde la aplicación del peaje por GRP para Cálidda (en su calidad de concesionario del servicio de distribución de gas natural en Lima y Callao) y que el mecanismo de la GRP para el caso de la Red Principal de Transporte de TGP se extinguió, dado que si el peaje GRP es cero por 3 años consecutivos dicho mecanismo se extingue automáticamente, por lo tanto, considerando que el peaje GRP fue cero en los años 2009, 2010 y 2011 la GRP quedó automáticamente extinta⁹².

Finalmente, la Ley N° 29690⁹³ – Ley que promueve el desarrollo de la industria petroquímica basada en el etano y el nodo energético en el sur del Perú prevé que los aportes de los usuarios por la GRP son aportes para el Estado y son capitalizados a nombre de Petroperú respecto de los proyectos de esta empresa para la industria petroquímica y el gasoducto del sur andino.

b) Análisis

En primer lugar cabe analizar si la GRP tiene naturaleza tarifaria, a tal efecto se debe:

⁹⁰ Publicada el 17-03-2006.

⁹¹ Publicada el 15-04-2010.

⁹² De acuerdo a lo señalado en el Informe N° 149-2011-GART elaborado el 05-04-2011.

⁹³ Publicada el 26-05-2011.

- i. Identificar si el cargo o recargo se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- La GRP se cobra como parte de un peaje del servicio de transmisión eléctrica, el cual constituye un servicio público conforme al inciso b) del artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas aprobada por el Decreto Ley N° 25844⁹⁴.

- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, tenemos por un lado que esto fue cuestionado por un cliente libre (Cementos Lima) en sede judicial mediante una acción de amparo al invocar la constitucionalidad de este cargo por constituir una subvención del Estado que termina siendo asumida por el usuario de energía eléctrica sin recibir contraprestación alguna a cambio lo cual resulta confiscatorio, pretensión que parte de asumir que este monto no retribuye el servicio público prestado, habiendo el Tribunal Constitucional en sentencia recaída en el Expediente N° 0706-2005-PA/TC de fecha 15 de setiembre de 2006 señalado que declaraba improcedente la pretensión del contribuyente por implicar: a) la evaluación y comprobación de cuestiones técnicas que responden a la propia infraestructura del sector energético y la razonabilidad de su sistema tarifario; b) la actuación de suficiente material probatorio que permita determinar en el caso concreto del recurrente que los montos correspondientes a la GRP, cargados mensualmente en su factura por consumo de electricidad, afecta de manera su patrimonio, que terminan generándole efectos confiscatorios en su caso.

Por otro lado, el 10 de enero de 2003, se publicó la Resolución de Superintendencia N° 006-2003/SUNAT que modificó el Reglamento de Comprobantes de Pago a fin de crear como documento autorizado como comprobante de pago a los documentos que emitan las empresas recaudadoras de la GRP por los servicios que presten, en los que podrán incluir según el formato que establezca la SUNAT y bajo las condiciones que ésta establezca, los comprobantes de pago correspondientes a la Garantía de Red Principal. Toda vez que de acuerdo al artículo 2° del Decreto Ley N°

⁹⁴ Publicada el 19-11-1992.

25632 – Ley Marco de Comprobantes de Pago⁹⁵ los comprobantes de pago son documentos que acreditan transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, se evidencia que la premisa en función de la cual se emitió esta resolución es que dicho monto constituye la retribución por un servicio.

Lo señalado en el párrafo anterior se corrobora con el Informe N° 211-2007-SUNAT/2B0000 de la SUNAT en que se dio respuesta a la consulta formulada por la Cámara de Comercio de Lima acerca de si la GRP está afecta o no al Impuesto a la Renta y al IGV, y en todo caso, quién debe asumir dichos impuestos. En dicho informe la SUNAT indico que los ingresos por ese concepto cobrado por las empresas como parte de su componente tarifario por el servicio prestado constituyen rentas gravadas, comprendidas en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y por ende, dichas empresas deben asumir el pago del impuesto, asimismo se señaló que el cargo por GRP forma parte de la base imponible del IGV del servicio correspondiente, impuesto que será de cargo del prestador del servicio, habiendo sustentado su pronunciamiento en lo manifestado por la Gerencia de Regulación Tarifaria del OSINERGMIN.

A contrario de la posición de la administración tributaria se es de la posición que si bien el monto obtenido constituye un ingreso garantizado para el concesionario del servicio de transporte de gas natural no se recibe a cambio de la prestación efectiva de dicho transporte sino como una cobertura frente al supuesto que los ingresos efectivos no alcancen para cubrir los ingresos garantizados por el Estado. En ese sentido, no remunera la prestación de este servicio.

- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso, pero no en condición de retribución.

⁹⁵ Publicado el 24-07-1992.

iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- Los obligados al pago del cargo por GRP son los usuarios eléctricos, que no son usuarios del servicio de transporte de gas natural.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que al no constituir una retribución por el servicio en cuya tarifa se cobra (el de transmisión eléctrica) ni respecto del servicio que presta la empresa para la que finalmente constituye un ingreso (el de transporte de gas natural) y al no ser pagado por los usuarios de esta última el cargo por GRP no tiene naturaleza tarifaria.

En segundo lugar, procede determinar si el cargo por GRP constituye un tributo o no. Esta discusión se dio con ocasión del cuestionamiento a su pago por parte de los clientes libres de la empresa de generación eléctrica Electroandes S.A. indicando que no se trataba de parte de la tarifa sino de un tributo habiendo esta empresa consultado el año 2003 al Ministerio de Energía y Minas si constituía un tributo o no, la respuesta tanto de ese ministerio⁹⁶ como del Ministerio de Economía y Finanzas ⁹⁷ fue que no. El primero de ellos sustentó su posición en que la GRP se desenvuelve en el ámbito de una obligación de derecho privado en la cual el Estado no tiene la calidad de deudor ni de acreedor o acreedor y en que jurídicamente era un componente del precio en barra de potencia de electricidad integrado como un cargo creado en virtud de la potestad regulatoria del Estado. A su vez, el Informe N° 097-2003-EF/66.01, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas⁹⁸, indicó que la GRP no era un tributo por cuanto lo recaudado no sirve para cubrir un fin público del Estado, característica esencial de todo tributo (recoge a tal efecto las definiciones de Villegas y Valdés Costa que coinciden en señalar que esa es una característica de tributo). En el mismo sentido, el Ministerio de Energía y Minas indica Parece indicar además que su creación se efectúa por la función reguladora de los servicios públicos de electricidad y que el concepto

⁹⁶ Mediante Oficio N° 587-2003-EM/DM de fecha 23-04-2003.

⁹⁷ Mediante Informe N° 097-2003-EF/66.01 de fecha 04-08-2003.

⁹⁸ Formulado por la Dirección de Política de Ingresos Públicos del MEF.

económicamente es un costo fijo de infraestructura eléctrica que da un beneficio a los usuarios de este servicio⁹⁹.

En el presente caso, el cargo por GRP no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo percibe una empresa del sector eléctrico y lo traslada a un fideicomiso que después lo entrega a la empresa concesionaria a la que se la ha garantizado un monto de ingresos, mecánica en la cual no interviene como receptor ningún ente público); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

En este punto es menester mencionar que una discusión similar se ha presentado en Argentina, país en el cual se dictó el Decreto 180/2004 que permite la creación de fondos fiduciarios para la ampliación de las redes de transporte y distribución del gas natural y la Ley 26.095 que habilita la creación de estos fondos fiduciarios en los sectores eléctrico y de gas para el desarrollo de obras de infraestructura energética. Estos fondos se financian entre otros por cargos específicos que se cobran a los usuarios de los servicios de transporte y distribución del gas natural o de la generación eléctrica por encargo de los fondos (no quedando lo recaudado como ingreso de quien lo cobra) y tienen por objeto garantizar la emisión de títulos de deuda para financiar la obra de infraestructura que se pretende hacer.

Acerca de estos cargos se ha discutido si su naturaleza es tarifaria o tributaria, estando la doctrina argentina dividida al respecto; asimismo, se ha impugnado judicialmente su cobro argumentando su inconstitucionalidad en el sentido que teniendo naturaleza tributaria debió respetarse el principio de legalidad lo cual no ocurre pues elementos esenciales de estos cargos son definidos por el Poder Ejecutivo, estas impugnaciones han dado lugar a medidas cautelares suspendiendo el cobro de estos cargos para quien los cuestiono y un pronunciamiento de fondo en que consideran que son de naturaleza tributaria.

⁹⁹ Entre tanto, Electroandes S.A. obtuvo una medida cautelar a su favor que declaró provisoriamente el ámbito de sus obligaciones en relación a la GRP y con ella consiguió un reconocimiento contractual de sus clientes de sus obligaciones relacionadas con este cargo.

Finalmente, debe establecerse si el cargo por GRP es un recurso parafiscal o no. En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma (Ley N° 27333); el acreedor final, la empresa que presta el servicio de transporte de gas es una entidad privada de derecho privado, así como también las empresas eléctricas que lo recaudan; resultando lo más difícil de dilucidar si financia una actividad de interés público o no pues lo que pretende cubrir este cargo de manera directa es un ingreso privado, lo cual prima facie no parece ser de interés público; sin embargo, al asegurar este ingreso lo que se logró fue el financiamiento de un proyecto de infraestructura que cambió la matriz energética del país, redujo el costo de acceso a la energía al reducir el costo de la generación eléctrica y permitió la exportación de dicho recurso; todo lo cual convierte a dicho ingreso en un financiamiento de una evidente actividad de interés público. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que el cargo por GRP constituye un recurso parafiscal.

1.1.2 El afianzamiento de la seguridad energética y el gasoducto del sur

Dado que solo se cuenta con un ducto de transporte de gas y otro de hidrocarburos líquidos desde los lotes en que se encontraron en la zona de Camisea hasta la costa peruana y estos constituyen un porcentaje alto de los combustibles necesarios para la generación eléctrica, cualquier interrupción en dichos ductos afectaría de manera importante al país. Todo ello hace necesario crear una infraestructura de seguridad y almacenamiento para evitar dicha interrupción o mitigar la escasez que ella provocaría. Por tal razón, se crea el Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos con Ley N° 29852 ¹⁰⁰ constituido por redes de ductos e instalaciones de almacenamiento consideradas estratégicas por el Estado para asegurar el abastecimiento de combustibles al país. Por tales razones y adicionalmente por la necesidad de desconcentrar la producción de energía a la Macro región sur, el Estado Peruano promueve la construcción de un ducto adicional en la denominada zona de seguridad y un gasoducto en el sur del país. En ambos proyectos se presentó la misma problemática que respecto del ducto de Camisea, razón por la cual se tomó la

¹⁰⁰ Ley que crea el Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos y el Fondo de Inclusión Social Energético publicada el 13-04-2012.

decisión de financiar la diferencia entre ingreso esperado e ingreso necesario para volver rentable la inversión.

En tal sentido, la Ley N° 29970, Ley que afianza la seguridad energética y promueve el desarrollo de polo petroquímico en el sur del país¹⁰¹ declara “de interés nacional la implementación de medidas para el afianzamiento de la seguridad energética del país mediante la diversificación de fuentes energéticas, la reducción de la dependencia externa y la confiabilidad de la cadena de suministro de energía” considerando, entre otros, los principios de la desconcentración geográfica de la producción de energía, de la redundancia en el modo de transporte y de la inclusión de mayores almacenamientos de energía. Asimismo, dicha ley establece que pueden gozar del Mecanismo de Ingresos Garantizados las empresas que implementen proyectos de suministro de gas natural para el afianzamiento de la seguridad energética, en la medida que mejore la seguridad energética del sector eléctrico, conforme al proceso previsto en el artículo 5° de la Ley N° 27133, al definir el menor costo del servicio y/o el menor plazo posible. Este beneficio se otorga mediante contrato de concesión al amparo de la ley citada, para lo cual se realizan los respectivos procesos de promoción a la inversión.

El Mecanismo de Ingresos Garantizados tiene por objeto la recuperación del costo del servicio ofrecido por el inversionista en el período de recuperación y según lo estipulado en el contrato de concesión y gozan del mismo ingresos que son cubiertos entre otros por los ingresos provenientes del Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética (CASE).

Asimismo, dicha ley indica que los proyectos necesarios para incrementar la seguridad energética, en la medida que puedan operar paralela y conjuntamente con el sistema de transporte de gas y/o líquidos de Camisea existente actualmente son:

- i. Un gasoducto y un poliducto comprendidos desde la planta de procesamiento de Camisea hasta la estación de compresión Chiquintirca, del

¹⁰¹ Publicada el 22-12-2012.

sistema existente, que brindan redundancia al sistema existente e incrementan la disponibilidad del sistema de transporte de gas y/o líquidos.

- ii. Un gasoducto y/o poliducto comprendido desde el sistema existente hasta Anta, en la región Cusco, que esté en capacidad de suministrar gas natural a la futura Central Térmica de Quillabamba y a la costa sur del país. El gasoducto hasta la zona de Anta es considerado como parte del Sistema de Seguridad Energética.
- iii. Una planta de regasificación e instalaciones para la importación de Gas Natural Licuefactado (LNG), ubicada en Pampa Melchorita, que incremente la disponibilidad de gas natural y aumente la confiabilidad del sistema eléctrico;
- iv. Otros proyectos, previa opinión favorable de Osinergmin.

Finalmente, la Ley N° 29970 ha previsto que para retribuir los costos eficientes de los proyectos antes indicados, por la parte no recuperada con los ingresos tarifarios del concesionario, el Ministerio de Energía y Minas puede autorizar la aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizados que prevé o del mecanismo que establece la Ley N° 29852 según la naturaleza del proyecto.

La Ley N° 29970 se reglamentó en lo referido al Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos mediante Decreto Supremo N° 005-2014-EM ¹⁰² que busca promover un sistema de transporte del gas natural desde las zonas de producción hasta la costa sur del país. Este sistema forma parte del Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos a que se refiere la Ley N° 29852 y comprende a su vez: a) Sistema de transporte de gas natural (STG), b) Sistema de transporte de líquidos de gas natural (STL), ambos dentro de la Zona de Seguridad; y, c) Sistema de transporte de gas natural por el Gasoducto Sur Peruano (GSP).

1.1.2.1 Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética (CASE)

a) Descripción

¹⁰² Publicado el 07-02-2014.

Según la Ley N° 29970 el CASE es un cargo adicional al peaje del Sistema Principal de Transmisión Eléctrica que genera ingresos destinados a cubrir los Ingresos Garantizados Anuales de las empresas que implementen proyectos de suministros de gas natural para el afianzamiento de la seguridad energética. Cabe indicar que el resto de los Ingresos Garantizados Anuales son cubiertos con los recursos provenientes de la prestación del servicio de transporte, cuando corresponda; y los recursos pagados por los concesionarios de los sistemas de transporte existentes y que operen en paralelo. En ese sentido, el CASE (tal como la GRP lo hizo con el ducto principal del proyecto Camisea) cubre la diferencia entre los ingresos esperados y los recibidos por servicios prestados.

El CASE es recaudado por agentes del sector eléctrico, los cuales lo transfieren a los concesionarios beneficiarios según lo que establezca OSINERGMIN, en su calidad de administrador del Mecanismo de Ingresos Garantizados

A su vez, el Reglamento del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos establece que la administración del mecanismo de Ingresos Garantizados que corresponde a OSINERGMIN comprende: la fijación, la periodicidad, la recaudación, la distribución y la liquidación del CASE, incluyendo la adopción de disposiciones relativas a su cumplimiento.

Asimismo, dicho reglamento señala que el STG cuenta con el beneficio del Mecanismo de Ingresos Garantizados los cuales son cubiertos entre otros mediante los ingresos por el CASE más los saldos de liquidación.

Conforme a la Ley N° 29970 y sus normas reglamentarias, OSINERGMIN debe incorporar el CASE adicional al peaje unitario por conexión al sistema principal de transmisión en la regulación de los Precios en Barra, por lo cual debe publicarse en la resolución que los establezca.

Las empresas generadoras eléctricas recaudan el CASE y lo transfieren al concesionario del STG, a través de un fideicomiso. A efecto de asegurar el Ingreso Garantizado de forma mensual y/o anual, el contrato de concesión y/o el procedimiento elaborado por OSINERGMIN podrá considerar la inclusión de fideicomisos de recaudación y pago. Los Ingresos Garantizados del Sistema Integrado de Transporte dentro de la Zona de Seguridad son asegurados por el CASE.

De otro lado, se dispone que el GSP también gozará del beneficio del Mecanismo de Ingresos Garantizados los cuales, al igual que en el caso del STG son cubiertos, entre otros, mediante los ingresos por el CASE conforme al procedimiento establecido por OSINERGMIN.

Tanto respecto del STG como del GSP se prevé que los contratos de concesión contemplarán un fideicomiso: (i) al cual se depositarán la recaudación de los ingresos antes señalados y (ii) desde el cual se asignará los correspondientes recursos al concesionario. El procedimiento de recaudación y pago de los fideicomisos será determinado por el OSINERGMIN en su calidad de administrador de los Mecanismos de Ingresos Garantizados.

Cabe adelantar los ingresos garantizados del STG y del GSP los cuales como ya se ha señalado incluyen al CASE, adelantos que deberán descontarse al inicio de la operación comercial y ajustar los Ingresos Garantizados, ello con el objeto de atenuar el impacto tarifario de la aplicación de dichos cargos a partir de la puesta en operación comercial de los mismos y, a su vez, mejorar el funcionamiento del mecanismo de ingresos garantizados.

El procedimiento para la recaudación de los cargos tarifarios aplicables a los proyectos que se ejecuten en el marco del reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 005-2014-EM ha sido regulado por el Decreto Supremo N° 014-2014-EM que establece disposiciones

complementarias para la aplicación de la Ley N° 29970¹⁰³ que regula que la recaudación del cargo CASE de manera adelantada a la puesta en operación comercial del sistema se iniciará en la fecha que apruebe el Ministerio de Energía y Minas y terminará con la Puesta en Operación Comercial (POC) del sistema, siendo de aplicación a partir de entonces las tarifas o cargos que defina OSINERGMIN conforme se contemple en dichos Contratos y en las normas aplicables; y la realizará el concesionario del Sistema actual existente y transferido al Fideicomiso a que se refiere el Reglamento.

Asimismo, se indica que para implementar la recaudación del Adelanto que contempla el presente artículo, OSINERGMIN determinará y publicará los cargos CASE que son necesarios de acuerdo a lo señalado en el Contrato, así como ajustará los procedimientos de recaudación de los cargos tarifarios.

OSINERGMIN aprobará las disposiciones complementarias que resulten necesarias, conforme a sus competencias, para la aplicación del mecanismo de Adelanto de Ingresos Garantizados, en donde se incluirá el mecanismo de transferencia de la recaudación al fideicomiso(s) y a los Concesionarios, según corresponda.

Los responsables de aplicar el cargo CASE y según lo que defina OSINERGMIN, deberán aplicarlo y recaudarlo siendo materia de sanción su incumplimiento.

Mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 148-2014-OS/CD¹⁰⁴ se aprobó el Procedimiento para aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizados del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos – Ductos de seguridad y gasoducto sur peruano que tiene por objeto normar la metodología para dicha aplicación la que comprende la

¹⁰³ Publicada el 06-05-2014.

¹⁰⁴ Publicado el 20-07-2014.

determinación del Costo del Servicio ajustado a la fecha de la POC, la recaudación y transferencia de los Adelantos de Ingresos Garantizados, la determinación de los Ingresos Garantizados Anuales, y la remuneración de los Sistemas de Transporte; este procedimiento es de aplicación, entre otros al Sistema de Seguridad de Transporte del Gas Natural (STG).

Se precisa que el STG excluye las instalaciones e infraestructura de transporte existente, perteneciente a Transportadora de Gas del Perú S.A. (TGP). Cada Tramo tiene su respectivo Ingreso Garantizado, el cual se remunera con los ingresos provenientes por la prestación del Servicio de Seguridad y/o Servicio de Transporte, según corresponda, siendo que en caso estos ingresos no sean suficientes para cubrir su Ingreso Garantizado, el déficit existente tratándose del STG y del GSP será cubierto por el CASE. El CASE será determinado anualmente por OSINERGMIN.

Se indica que la Empresa Fiduciaria del Fideicomiso Recaudador-Pagador transferirá al Concesionario mensualmente los montos recaudados por conceptos de CASE, según las condiciones del Contrato del Fideicomiso Recaudador-Pagador. Asimismo, prevé que en caso no se paguen los cargos tarifarios las Empresas Recaudadoras deben cortar el servicio siguiendo los procedimientos legales para ello.

El proyecto “Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano” que comprende a la STL fue otorgado en concesión a la Sociedad Concesionaria Gasoducto Sur Peruano S.A. mediante Resolución Suprema N° 054-2014-EM ¹⁰⁵ habiéndose firmado el 28 de agosto de 2014 el contrato de concesión para el diseño, financiamiento, construcción, suministro de bienes, titularidad temporal de los bienes de la concesión, operación, explotación de los bienes de la concesión, mantenimiento y transferencia al Estado Peruano al término del plazo de la concesión del sistema de transporte

¹⁰⁵ Publicada el 22-07-2014.

correspondiente al Tramo A y B del Proyecto “Mejoras a la Seguridad Energética y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano”.

Teniendo en cuenta que conforme al contrato de concesión la recaudación del Adelanto de los Ingresos Garantizados al concesionario a través de la aplicación del CASE, entre otros, debía efectuarse a partir del año 2015 se hizo necesario regular su aplicación en tres períodos claramente establecidos: antes de la POC, al inicio del período de prestación de servicios (período transitorio) y después (período tarifario), a tal efecto, se aprueba mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 043-2015-OS/CD ¹⁰⁶ el “Procedimiento de Cálculo de Tarifas y Cargos Tarifarios del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos – Ductos de Seguridad y Gasoducto Sur Peruano” el cual complementa al Procedimiento para Aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizados del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos - Ductos de Seguridad y Gasoducto Sur Peruano aprobado con Resolución OSINERGMIN N° 148-2014-OS-C.

En este procedimiento se indica que el adelanto de ingresos garantizados tratándose del GSP será remunerado en su totalidad por el CASE a diferencia de lo que ocurre en el STG en que solo cubre la diferencia entre los ingresos garantizados y lo que se obtuvo mediante la Tarifa Regulada de Seguridad. Así como que el CASE se redondeará a tres decimales y será expresado en nuevos soles por KW-mes (S./KW-mes)¹⁰⁷.

De otro lado, mediante Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 167-2015-OS/CD ¹⁰⁸ se aprueban la Tipificación y Escala de Multas y Sanciones del Mecanismo de Ingreso Garantizado del Proyecto

¹⁰⁶ Publicada el 05-03-2015.

¹⁰⁷ Por el período mayo 2015 – abril 2016 fue 1,194 (según Resolución de Consejo Directivo Osinergmin N° 067-2015-OS/CD publicada el 15-04-2015) y por el período mayo 2016 – abril 2017 es 3,544 (según Resolución de Consejo Directivo Osinergmin N° 074-2016-OS/CD publicada el 15-04-2016).

¹⁰⁸ Publicada el 25-07-2015.

"Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano" en el que se tipifican como incumplimientos de obligaciones a cargo de Generadores y Distribuidores Eléctricos el no incluir el CASE en la facturación del Peaje de Conexión Unitario del Sistema Principal de Transmisión del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN), el no transferir los montos recaudados al fideicomiso recaudador pagado en la forma y plazo establecidos, no cumplir con los procedimientos o mecanismos vigentes para el corte del servicio, en caso de incumplimiento de pago del CASE y no realizar la recaudación de los montos por aplicación de este cargo en la forma y plazos establecidos; todos los cuales son sancionados con multas.

El presente año, frente a la terminación de la concesión del Proyecto "Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano" por el incumplimiento de la acreditación de cierre financiero por parte del concesionario en el plazo previsto en el contrato¹⁰⁹ mediante Resolución del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 011-2017-OS/CD¹¹⁰ se suspende la aplicación del CASE por considerarse no razonable seguir recaudándolo habiéndose declarado la terminación de la concesión por causa imputable al concesionario, indicando que ello no supone su eliminación. Cabe indicar que la parte considerativa de dicha resolución fundamenta la competencia de OSINERGMIN para realizar esta suspensión en la potestad tarifaria en el sector eléctrico y en los servicios de transporte de hidrocarburos líquidos y de gas natural por ductos, lo cual demuestra que para esta entidad este cargo tienen naturaleza tarifaria.

Finalmente, la Ley N° 30543¹¹¹ deja sin efecto el cobro del Cargo por Afianzamiento de la Seguridad Energética (CASE), fijado en la Resolución N° 074-2016-OS/CD y ordena la devolución de lo pagado por este concepto encargando a tal efecto al Poder Ejecutivo que

¹⁰⁹ 23-01-2017.

¹¹⁰ Publicada el 26-01-2017.

¹¹¹ Publicada el 03-03-2017.

establezca los mecanismos a tal efecto. Dado que el CASE fijado en dicha resolución era de aplicación por el período mayo 2016 - abril 2017, ello significaría que a partir de mayo de 2017 podría restablecerse su cobro y que la devolución solo procede respecto de lo cobrado en ese lapso.

b) Análisis

En primer término procede determinar si el CASE tiene naturaleza tarifaria, a tal efecto se debe:

- i. Identificar si el cargo o recargo se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- El CASE, al igual que el cargo por GRP se cobra como parte de un peaje del servicio de transmisión eléctrica, el cual constituye un servicio público conforme al inciso b) del artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas aprobada por el Decreto Ley N° 25844¹¹².
- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, se tiene que esto fue objeto de análisis por parte de la SUNAT con ocasión de la evaluación de la consulta formulada por el OSINERGMIN el 27 de octubre de 2015 mediante Oficio N° 1020-2015-GART acerca de si los montos recaudados por los conceptos de los CASES para asegurar el monto de ingresos garantizados y para compensar el pago de la tarifa regulada de seguridad por parte de los generadores eléctricos constituyen base imponible para el Impuesto a la Renta y para el Impuesto General a las Ventas.

Al respecto, la SUNAT contestó mediante Informe N° 167-2015-SUNAT/5D0000 que estos montos cobrados no constituyen ingreso gravado con el Impuesto a la Renta ni forman parte de la base imponible del IGV para las empresas recaudadoras de dicho cargo sino que son montos cobrados para terceros por mandato de la ley.

¹¹² Publicada el 19-11-1992.

Se coincide con la posición de la administración tributaria pues si bien el monto obtenido constituye un ingreso garantizado para los concesionarios del STG y del Gasoducto Sur Peruano no se recibe a cambio de la prestación efectiva de dicho transporte sino como una cobertura frente al supuesto que los ingresos efectivos no alcancen para cubrir los ingresos garantizados por el Estado a tales concesionarios. En ese sentido, no remunera la prestación de este servicio.

- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso, pero no en condición de retribución.
- iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- Los obligados al pago del CASE son los usuarios eléctricos, que no son usuarios del servicio de transporte de gas natural.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que al no constituir una retribución por el servicio en cuya tarifa se cobra (el de transmisión eléctrica) ni respecto del servicio que presta la empresa para la que finalmente constituye un ingreso (el de transporte de gas natural) y al no ser pagado por los usuarios de esta última el CASE no tiene naturaleza tarifaria.

A continuación, procede determinar si el CASE constituye un tributo o no; sobre este extremo cabe indicar que Córdova (2014) lo cataloga como un impuesto destinado encubierto que constituye una sobrecarga fiscal a la minería.

Al respecto, debe considerarse, conforme a lo señalado en el capítulo I, que solo puede constituir tributo aquello que califique previamente como ingreso público, En el presente caso, el CASE no cumple las características para ser considerado como ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo percibe una empresa del sector eléctrico y lo

traslada a un fideicomiso que después lo entrega a la empresa concesionaria a la que se la ha garantizado un monto de ingresos, mecánica en la cual no interviene como perceptor ningún ente público); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

Finalmente, debe establecerse si el CASE es un recurso parafiscal o no. Si bien Zegarra (2015) calificó al CASE destinado a cubrir los ingresos garantizados como una exacción con propósito especial que no constituye un tributo habiéndose creado en virtud de la potestad reguladora del Estado siendo la necesidad que busca atender la autofinanciación de infraestructura pública para el servicio de transporte público de gas natural (necesidad cuya naturaleza de pública resulta discutible), descarta la posibilidad que se trate de un recurso parafiscal pues no existe potestad constitucional que habilite para ello tal como se explicó en el numeral 9 del capítulo II. Se discrepa de esta premisa por cuanto sí se considera que existe cobertura constitucional para constituir recursos parafiscales conforme se analizó en el referido numeral 9.

En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma (Ley N° 29970); el acreedor final, la empresa que presta el servicio de transporte de gas es una entidad privada de derecho privado, así como también las empresas eléctricas que lo recaudan; resultando lo más difícil de dilucidar si financia una actividad de interés público o no pues lo que pretende cubrir este cargo de manera directa es un ingreso privado, lo cual prima facie no parece ser de interés público; sin embargo, al asegurar este ingreso lo que se logra es el financiamiento de proyectos de infraestructura que aumentaran la seguridad energética del país, reducir el costo de acceso a la energía al reducir el costo de la generación eléctrica y diversificar el acceso geográfico a dicho recurso; todo lo cual convierte a dicho ingreso en un financiamiento de una evidente actividad de interés público. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que el CASE constituye un recurso parafiscal.

1.1.2.2 Cargo Tarifario por Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos (SISE)

a) Descripción

La Ley N° 29852 que crea el Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos (SISE) establece que el mismo sería “remunerado con un cargo tarifario a la infraestructura de la red nacional de ductos de transporte de productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos de gas natural, según el plan aprobado por el Ministerio de Energía y Minas y que entregará en concesión Proinversión”. Este cargo servirá para cubrir los costos de inversión y de explotación de las redes de ductos a desarrollar y de las instalaciones para el almacenamiento. Las transferencias de estas remuneraciones la efectuarán directamente los productores e importadores de hidrocarburos. Cabe indicar que en la exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la Ley N° 29582 se señaló que con la implementación de ésta se esperaba obtener U\$ 16 millones por año destinado a la construcción del poliducto de GLP Pisco-Lurín lo cual dará mayor seguridad al abastecimiento de este hidrocarburo.

A su vez, el Título II del Reglamento de la Ley N° 29852 que crea el Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos y el Fondo de Inclusión Social Energético aprobado por el Decreto Supremo N° 021-2012-EM¹¹³ señala que habrán proyectos que conformarán el SISE que serán sustentados con estudios técnico-económicos, priorizados por el MINEM mediante Decreto Supremo los cuales serán sometidos a procesos de la inversión privada dirigidos por PROINVERSIÓN.

Cada proyecto se remunerará con los recursos generados por el Cargo Tarifario SISE siendo abonado directamente a la empresa concesionaria por los usuarios de dichos proyectos.

¹¹³ Publicado el 09-06-2012.

Asimismo, el citado reglamento indica que el costo de la inversión y explotación de los ductos de transporte, distribución y de las instalaciones de almacenamiento estratégico se cubrirá con el Cargo Tarifario SISE. OSINERGMIN aprobará el Cargo Tarifario SISE, las transferencias y las liquidaciones en función del costo señalado y lo previsto en el respectivo contrato de concesión.

Los Productores e Importadores que realizan la venta primaria recaudan el Cargo Tarifario SISE y lo comunican a OSINERGMIN en los medios, formatos y plazos que esta entidad señale, debiendo transferir mensualmente lo recaudado a los titulares de la concesión.

De otro lado, La Ley N° 29970, Ley que afianza la seguridad energética y promueve el desarrollo de polo petroquímico en el sur del país prevé¹¹⁴ que para retribuir los costos eficientes de los proyectos antes indicados, por la parte no recuperada con los ingresos tarifarios del concesionario, el Ministerio de Energía y Minas puede autorizar la aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizados (es decir el CASE) o de lo previsto en la Ley N° 2852 (el recargo tarifario SISE) según la naturaleza del proyecto.

A su vez, el Reglamento del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos dispone que el STL cuenta con el beneficio del Mecanismo de Ingresos Garantizados los cuales son cubiertos entre otros mediante:

- i. Los ingresos provenientes del cargo tarifario SISE regulado por OSINERGMIN que será pagado por toda la demanda beneficiada y los Consumidores Iniciales que soliciten capacidad de transporte de líquidos de Gas Natural, conforme a los contratos que suscriban. La demanda beneficiada corresponde al suministro de combustibles líquidos, GLP y otros productos derivados de los líquidos de Gas

¹¹⁴ Citada en el numeral 1.1.2.1 del presente capítulo con ocasión de la descripción del CASE.

Natural, que serán recaudados por los Productores e Importadores que realizan la venta primaria.

ii. Los ingresos o egresos de los saldos de liquidación del cargo tarifario SISE.

iii. Los ingresos provenientes del fideicomiso del cargo tarifario SISE.

Asimismo, se prevé que el contrato de concesión contemplará un fideicomiso: (i) al cual se depositarán la recaudación de los ingresos antes señalados y (ii) desde el cual se asignará los correspondientes recursos al concesionario. El procedimiento de recaudación y pago del fideicomiso será determinado por el OSINERGMIN en su calidad de administrador del Mecanismo Ingresos Garantizados.

La recaudación y transferencia de los ingresos por aplicación del SISE seguirán el mismo procedimiento que el establecido en la Ley N° 29852 y sus normas reglamentarias.

De otro lado, se dispone que cabe adelantar los ingresos garantizados del STL los cuales como ya se ha señalado incluyen al cargo tarifario SISE, adelantos que deberán descontarse al inicio de la operación comercial y ajustar los Ingresos Garantizados, ello con el objeto de atenuar el impacto tarifario de la aplicación de dichos cargos a partir de la puesta en operación comercial de los mismos y, a su vez, mejorar el funcionamiento del mecanismo de ingresos garantizados.

Finalmente, se establece como un criterio para el desarrollo de infraestructura para afianzar el transporte y el suministro de combustibles líquidos y GLP que los Ingresos del concesionario encargado de dicho desarrollo, regulados por OSINERGMIN, son cubiertos, entre otros, mediante:

i. Los Ingresos provenientes del cargo tarifario SISE, por el servicio de seguridad, a que se refiere la Ley N° 29852, considerando al

suministro de Combustibles Líquidos, GLP y otros productos derivados de los líquidos de Gas Natural, que serán recaudados por los Productores e Importadores que realizan la venta primaria. Para el cálculo del cargo tarifario SISE se descontarán los ingresos provenientes de la prestación del servicio comercial.

ii. Los ingresos provenientes de las tarifas por la prestación del servicio comercial, que se calculará como el cociente entre el costo del servicio y la capacidad total del ducto del producto transportado.

iii. Los ingresos o egresos de los saldos de liquidación SISE.

A tal efecto, el contrato de concesión podrá contemplar un fideicomiso: (i) al cual se depositarán la recaudación de los ingresos previstos y (ii) desde el cual se asignará los correspondientes recursos al concesionario, siendo que la recaudación y transferencia de los ingresos por aplicación del SISE seguirán el mismo procedimiento que el establecido en la Ley N° 29852 y sus normas reglamentarias.

El procedimiento para la recaudación de los cargos tarifarios aplicables a los proyectos que se ejecuten en el marco del reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 005-2014-EM ha sido regulado por el Decreto Supremo N° 014-2014-EM que establece disposiciones complementarias para la aplicación de la Ley N° 29970¹¹⁵ que regula que la recaudación del cargo SISE de manera adelantada a la puesta en operación comercial del sistema se iniciará en la fecha que apruebe el Ministerio de Energía y Minas y terminará con la POC del sistema, siendo de aplicación a partir de entonces las tarifas o cargos que defina OSINERGMIN conforme se contemple en dichos Contratos y en las normas aplicables; y la realizará el concesionario del Sistema actual existente y transferido al Fideicomiso a que se refiere el Reglamento.

¹¹⁵ Publicada el 06-05-2014.

Asimismo, se indica que para implementar la recaudación del Adelanto que contempla el presente artículo, OSINERGMIN determinará y publicará los cargos SISE que son necesarios de acuerdo a lo señalado en el Contrato, así como ajustará los procedimientos de recaudación de los cargos tarifarios de manera que contemplen el mismo procedimiento que el establecido en la Ley N° 29852 y sus normas reglamentarias con relación al SISE.

El OSINERGMIN aprobará las disposiciones complementarias que resulten necesarias, conforme a sus competencias, para la aplicación del mecanismo de Adelanto de Ingresos Garantizados, en donde se incluirá el mecanismo de transferencia de la recaudación al fideicomiso(s) y a los Concesionarios, según corresponda. El tratamiento especial a los Consumidores Iniciales será considerado por OSINERGMIN según lo que señale el Contrato de Concesión.

Los responsables de aplicar el cargo SISE y según lo que defina OSINERGMIN, deberán aplicarlo y recaudarlo siendo materia de sanción su incumplimiento.

Mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 148-2014-OS/CD¹¹⁶ se aprobó el Procedimiento para aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizados del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos – Ductos de seguridad y gasoducto sur peruano que tiene por objeto normar la metodología para dicha aplicación la que comprende la determinación del Costo del Servicio ajustado a la fecha de la POC, la recaudación y transferencia de los Adelantos de Ingresos Garantizados, la determinación de los Ingresos Garantizados Anuales, y la remuneración de los Sistemas de Transporte; este procedimiento es de aplicación, entre otros al Sistema de Transporte de Líquidos de Gas Natural por Ductos de Camisea a la Costa y a los Productores e

¹¹⁶ Publicado el 20-07-2014.

Importadores que realizan la venta primaria de combustibles en el país.

Se indica que el Cargo Tarifario SISE será recaudado por los productores e importadores que realizan la venta primaria; asimismo, se señala que el Servicio de Seguridad del STL es aplicable al volumen de Líquidos de Gas Natural transportado a través del STL, destinado a aquellos usuarios incluidos en la Demanda Beneficiada del STL, quienes pagarán el cargo tarifario SISE.

Se precisa que el STL excluye las instalaciones e infraestructura de transporte existente, perteneciente a Transportadora de Gas del Perú S.A. (TGP). Cada Tramo tiene su respectivo Ingreso Garantizado, el cual se remunera con los ingresos provenientes por la prestación del Servicio de Seguridad y/o Servicio de Transporte, según corresponda, siendo que en caso estos ingresos no sean suficientes para cubrir su Ingreso Garantizado, el déficit existente tratándose del STL será cubierto por el Cargo Tarifario SISE. El Cargo Tarifario SISE será determinado anualmente por OSINERGMIN.

Se indica que la Empresa Fiduciaria del Fideicomiso Recaudador-Pagador transferirá al Concesionario mensualmente los montos recaudados por conceptos de Cargo Tarifario SISE, según las condiciones del Contrato del Fideicomiso Recaudador-Pagador. Asimismo, prevé que en caso no se paguen los cargos tarifarios las Empresas Recaudadoras deben cortar el servicio siguiendo los procedimientos legales para ello.

El proyecto “Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano” que comprende a la STL fue otorgado en concesión a la Sociedad Concesionaria Gasoducto Sur Peruano S.A. mediante Resolución Suprema N° 054-2014-EM ¹¹⁷ habiéndose firmado el 28 de agosto de 2014 el contrato de concesión para el

¹¹⁷ Publicada el 22-07-2014.

diseño, financiamiento, construcción, suministro de bienes, titularidad temporal de los bienes de la concesión, operación, explotación de los bienes de la concesión, mantenimiento y transferencia al Estado Peruano al término del plazo de la concesión del sistema de transporte correspondiente al Tramo A y B del Proyecto “Mejoras a la Seguridad Energética y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano”.

Teniendo en cuenta que conforme al contrato de concesión la recaudación del Adelanto de los Ingresos Garantizados al concesionario a través de la aplicación del SISE, entre otros, debía efectuarse a partir del año 2015 se hizo necesario regular su aplicación en tres períodos claramente establecidos: antes de la POC, al inicio del período de prestación de servicios (período transitorio) y después (período tarifario), a tal efecto, se aprueba mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 043-2015-OS/CD ¹¹⁸ el “Procedimiento de Cálculo de Tarifas y Cargos Tarifarios del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos – Ductos de Seguridad y Gasoducto Sur Peruano” el cual complementa al Procedimiento para Aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizados del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos - Ductos de Seguridad y Gasoducto Sur Peruano aprobado con Resolución OSINERGMIN N° 148-2014-OS-C.

En este procedimiento se indica que los Productores e Importadores que realizan la venta primaria de combustibles líquidos, GLP y otros productos derivados de los líquidos de Gas Natural, deben incluir en su facturación de forma separada el Cargo Tarifario SISE. Entendiéndose por venta primaria a la primera venta del producto hacia el mercado nacional. Asimismo, los Productores e Importadores que realizan la venta primaria son los encargados de efectuar la recaudación de los ingresos por aplicación del Cargo Tarifario SISE y de transferirlos mensualmente al Fideicomiso Recaudador-Pagador; así

¹¹⁸ Publicada el 05-03-2015.

como que el Cargo Tarifario SISE se redondeará a cuatro decimales y será expresado en dólares americanos por barril (US\$/barril).

De otro lado, cabe indicar que mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 065-2015-OS/CD¹¹⁹ se fijó el Cargo Tarifario SISE para el Adelanto de Ingresos Garantizados del Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos - Ductos de Seguridad y Gasoducto Sur Peruano por el período mayo 2015 – abril 2016 en 0,1304 US\$ / barril y mediante Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 070-2016-OS/CD¹²⁰ por el período mayo 2016 – abril 2017 en 0,3479 US\$ / barril.

Por su parte, mediante Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 167-2015-OS/CD ¹²¹ se aprueban la Tipificación y Escala de Multas y Sanciones del Mecanismo de Ingreso Garantizado del Proyecto "Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano" en el que se tipifican como incumplimientos de obligaciones a cargo de Productores e Importadores de combustibles líquidos, GLP y otros productos derivados de los líquidos de Gas Natural el no incluir el Cargo Tarifario SISE en la facturación por la venta primaria de combustibles líquidos, GLP y otros productos derivados de los líquidos de gas natural, el no transferir los montos recaudados al fideicomiso recaudador pagado en la forma y plazo establecidos, no cumplir con los procedimientos o mecanismos vigentes para el corte del servicio, en caso de incumplimiento de pago del Cargo Tarifario SISE y no realizar la recaudación de los montos por aplicación de este cargo en la forma y plazos establecidos; todos los cuales son sancionados con multas.

¹¹⁹ Publicado el 15-04-2015.

¹²⁰ Publicado el 14-04-2016.

¹²¹ Publicada el 25-07-2015.

En el presente año, frente a la terminación de la concesión del Proyecto "Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano" por el incumplimiento de la acreditación de cierre financiero por parte del concesionario en el plazo previsto en el contrato¹²² mediante Resolución del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 011-2017-OS/CD¹²³ se suspende la aplicación del Cargo Tarifario SISE por considerarse no razonable seguir recaudándolo habiéndose declarado la terminación de la concesión por causa imputable al concesionario, indicando que ello no supone su eliminación. Tal como ya se señaló respecto del CASE la parte considerativa de dicha resolución fundamenta la competencia de OSINERGMIN para realizar esta suspensión en la potestad tarifaria en el sector eléctrico y en los servicios de transporte de hidrocarburos líquidos y de gas natural por ductos, lo cual demuestra que para esta entidad el Cargo SISE tiene naturaleza tarifaria.

Finalmente, la Ley N° 30543 deja sin efecto la aplicación del Cargo por Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos (Tarifario SISE), fijado en la Resolución N° 070-2016-OS/CD y ordena la devolución de lo pagado por este concepto encargando a tal efecto al Poder Ejecutivo que establezca los mecanismos a tal efecto. Dado que el Cargo SISE fijado en dicha resolución era de aplicación desde el 1 de mayo de 2016 al 30 de abril de 2017, ello significaría que a partir del 1 mayo de 2017 podría restablecerse su cobro y que la devolución solo procede respecto de lo cobrado en ese lapso.

b) Análisis

En primer lugar cabe analizar si el cargo SISE tiene naturaleza tarifaria, a tal efecto se debe:

¹²² 23-01-2017.

¹²³ Publicada el 26-01-2017.

- i. Identificar si el cargo o recargo se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- El cargo SISE se define como un cargo tarifario a la infraestructura de la red nacional de ductos de transporte de productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos de gas natural, que recae sobre el suministro de productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos de gas natural y será recaudado por los Productores e Importadores que realizan la venta primaria de estos productos, los cuales deberán transferir mensualmente a los titulares de concesión el monto recaudado.

Al respecto, cabe indicar que la alusión a la infraestructura no resulta clara pues una tarifa constituye la retribución por un servicio público y no se identifica claramente cuál es aquel por el que se paga la tarifa a la que se adicionaría el cargo SISE. Si bien podría tratarse de entenderse en principio que se refiere al uso de dicha infraestructura (lo que en buena cuenta sería el servicio de transporte de líquidos a través de los ductos que la conforman¹²⁴); dicha posibilidad pierde amparo en la medida que se prevé que quienes lo recaudan son los productores e importadores (que no prestan servicio alguno referido a dicha infraestructura pues no son los concesionarios de ésta) y termina desvirtuándose cuando se aplica en la venta primaria de hidrocarburos. De otro lado, la alusión al suministro de hidrocarburos líquidos tampoco puede entenderse como referida a un servicio público, pues la venta de estos productos ni su suministro constituyen servicios públicos.

De lo que se aprecia, es un concepto que se aplica a los importadores y a los adquirentes de hidrocarburos líquidos con ocasión de la importación y la primera venta que ocurre en territorio nacional; lo que evidenciaría que no lo cobra quien presta un servicio público sino quien importa o vende un bien y que no lo abona el usuario de un servicio público sino el importador o

¹²⁴ Lo cual podría verse corroborado con el hecho que el artículo 1° de la Ley N° 29852 señala que el SISE se remunerará con un cargo al “transporte por ductos de los productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos del gas natural”.

adquirente de un bien. En ese sentido, no se adhiere a ninguna tarifa.

- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Lo cual fue analizado por la administración tributaria para responder la consulta formulada por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía mediante Carta GG-C-172-14 de fecha 30 de setiembre de 2014 acerca de si el monto cobrado por concepto de cargo tarifario SISE constituye ingreso gravado con el Impuesto a la Renta para su perceptor y si forma parte de la base imponible del IGV también para su perceptor indicando que debe extenderse el criterio vertido en el Informe N° 017-2013-SUNAT/4B0000 referido al aporte al FISE aplicable a la venta primaria de hidrocarburos¹²⁵.

La SUNAT absolvió estas consultas emitiendo el Informe N° 92-2014-SUNAT/5D0000 en el cual indico que el monto cobrado por este recargo no constituye ingreso gravado con el Impuesto a la Renta ni forma parte de la base imponible del IGV para los recaudadores de dicho cargo.

En el análisis que efectuó para tal efecto señalo que “se desprende que el Cargo Tarifario...es un cobro que se realiza por la capacidad de transporte y suministro de productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos de gas natural, el cual es recaudado por los productores e importadores en la venta primaria de dichos productos y es transferido mensualmente a los titulares de la concesión de los proyectos SISE”. Asimismo, cito como base para definir que no se trataba de un ingreso para el Impuesto a la Renta el párrafo 8 de la NIC 18 referido a cantidades referidas a cuentas de terceros.

¹²⁵ Que se analiza en el numeral 1.2 del presente capítulo.

Se coincide con la posición de la administración tributaria pues si bien el monto obtenido constituye un ingreso garantizado para el concesionario del servicio de transporte de líquidos (en específico del STL) no se recibe a cambio de la prestación efectiva de dicho transporte sino como una cobertura frente al supuesto que los ingresos efectivos no alcancen para cubrir los ingresos garantizados por el Estado. En ese sentido, no remunera la prestación de este servicio.

- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso, pero no en condición de retribución.
- iv. Definir si quien lo paga lo hace en condición de usuario del servicio público que presta quien recibe los ingresos provenientes de este cargo tarifario.- Si bien la normativa indica que los obligados al pago del cargo SISE lo hacen en su condición de demanda beneficiada en realidad lo hacen como importadores y adquirentes de hidrocarburos, no como usuarios del servicio de transporte de líquidos (pues ellos no necesariamente contratan dicho servicio).

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que al no abonarse este cargo respecto de ningún servicio público, el cargo SISE no tiene naturaleza tarifaria; a lo cual debe agregarse que el monto pagado por dicho concepto no constituye retribución del servicio que presta la empresa para la que finalmente constituye un ingreso (el de transporte de líquidos) y que no es pagado por los usuarios de esta última.

En segundo lugar, procede determinar si el cargo SISE constituye un tributo o no. Al respecto, se tiene que al poco tiempo que se creó este cargo tarifario Tello (2012) lo analizo asumiendo que se trata de un tributo¹²⁶ y enfocándose en determinar de qué clase era concluyendo

¹²⁶ Indica expresamente que no cabe duda de ello.

que se trata de una contribución dado que corresponde a la realización de una obra pública que generará beneficios no individualizados en los contribuyentes. Señala además que esta contribución no respeta el principio de reserva de ley toda vez que delega en el Ministerio de Energía y Minas la determinación de la base de cálculo y la forma de determinación de los cargos para el financiamiento del SISE. En la misma línea de que tiene naturaleza tributaria se pronunció Bedón (2012) quien adicionalmente indica que no existe definición alguna de lo que es un cargo tarifario.

En el presente caso no se coincide con las opiniones reseñadas en el párrafo anterior, por cuanto el cargo SISE no cumple con las características para ser considerado un ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo perciben los importadores y productores de hidrocarburos y lo trasladan a un fideicomiso que después lo entrega a la empresa concesionaria a la que se la ha garantizado un monto de ingresos, mecánica en la cual no interviene como perceptor ningún ente público); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

Finalmente, debe establecerse si el cargo SISE es un recurso parafiscal o no. Si bien Zegarra (2015) calificó al SISE como una exacción con propósito especial que no constituye un tributo habiéndose creado en virtud de la potestad reguladora del Estado siendo la necesidad que busca atender la autofinanciación de infraestructura pública – red nacional de ductos de transporte de productos líquidos de hidrocarburos y líquidos de gas natural (necesidad cuya naturaleza de pública resulta discutible), descarta la posibilidad que se trate de un recurso parafiscal pues no existe potestad constitucional que habilite para ello tal como se explicó en el numeral 9 del capítulo II. Se discrepa de esta premisa por cuanto sí se considera que existe cobertura constitucional para constituir recursos parafiscales conforme se analizó en el referido numeral 9.

En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma; el acreedor final, la empresa que presta el servicio de transporte de líquidos es una entidad privada de derecho privado, así como también los productores e importadores que lo recaudan; resultando lo más difícil de dilucidar si financia una actividad de interés público o no pues lo que pretende cubrir este cargo de manera directa es un ingreso privado, lo cual prima facie no parece ser de interés público; sin embargo, al asegurar este ingreso lo que se logra es el financiamiento de proyectos de infraestructura que aseguran la seguridad energética del país; lo cual convierte a dicho ingreso en un financiamiento de una evidente actividad de interés público. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que el cargo SISE constituye un recurso parafiscal.

1.2. Recargos para el financiamiento del Fondo de Inclusión Social Energético (FISE)

a) Descripción

La Ley N° 29852 también creó el Fondo de Inclusión Social Energético (FISE) definiéndolo como un sistema de compensación energética, así como un esquema de compensación social y de servicio universal para los sectores más vulnerables de la población, a tal efecto, el FISE servirá para:

- La masificación del uso de gas natural de acuerdo con el Plan de Acceso Universal a la Energía aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, el cual priorizara la atención a la población de menores recursos y de aquellas regiones que no cuentan con recursos del canon.
- La compensación para el desarrollo de nuevos suministros en la frontera energética, como células fotovoltaicas, paneles solares, biodigestores, entre otros, focalizándose en las poblaciones más vulnerables.
- Compensación social y promoción para el acceso al GLP de los sectores vulnerables, tanto urbanos como rurales.

Se prevé que el FISE se financiará con los siguientes recursos:

- i. Recargo en la facturación mensual para los usuarios libres de electricidad de los sistemas interconectados definidos como tales por el Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas¹²⁷, a través de un cargo equivalente al recargo en la facturación dispuesto por la ley de creación del FOSE¹²⁸.
- ii. Recargo al suministro de los productos líquidos derivados de hidrocarburos y líquidos de gas natural equivalente a US\$ 1.00 por barril a los mencionados productos. El recargo se aplicará en cada venta primaria que efectúen los productores e importadores, definidos como tales en el Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos¹²⁹ y será trasladado en los precios de los hidrocarburos líquidos.
- iii. Recargo equivalente a US\$ 0.055 por MPC (Miles de Pies Cúbicos) en la facturación mensual de los cargos a los usuarios de transporte de gas natural por ductos, que incluye a los ductos de Servicio de Transporte, Ductos de Uso Propio y Ductos Principales, definidos como tales en el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos ¹³⁰ . El recargo pagado por los generadores eléctricos es compensado mediante un cargo a ser incluido en el peaje del sistema de transmisión eléctrica, y es administrado y regulado por el OSINERGMIN según lo que dispone el Reglamento.

Si bien se ha designado al Ministerio de Energía y Minas como encargado de administrar el FISE, transitoriamente se le ha dado esa función al OSINERGMIN.

A su vez, el Reglamento de la Ley N° 29852 establece que los recargos que financian el FISE ¹³¹ sean facturados de manera independiente del valor de la operación respecto de la cual se cobran, así como que sean entregados mensualmente por los sujetos que los recaudan conforme lo señale el administrador. De otro lado, se prevé en dicho reglamento que el FISE no es un fondo público pero que anualmente

¹²⁷ Decreto Ley N° 25844 cuyo reglamento se aprobó mediante el Decreto Supremo N° 009-93-EM.

¹²⁸ Cuyo funcionamiento se detalla en el numeral 1.3.2 del presente capítulo.

¹²⁹ Aprobado por el Decreto Supremo N° 032-2002-EM.

¹³⁰ Aprobado por el Decreto Supremo N° 081-2007-EM.

¹³¹ Lo cual generó la discusión acerca de si el recargo que pagan los usuarios de electricidad a los generadores eléctricos para compensar el recargo que a su vez ellos pagan como usuarios de transporte de gas natural por ductos también debía facturarse por separado o no, habiéndose pronunciado OSINERGMIN en el sentido que no pues en rigor este recargo no financia al FISE.

se presentará un informe anual de su ejecución a la Contraloría General de la República. Finalmente, se indica que OSINERGMIN mediante Resolución de Consejo Directivo establecerá las infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de la Ley N° 29852 y demás normas complementarias y conexas.

Mediante Resolución de Consejo Directivo OSINERGMIN N° 138-2012-OS/CD se aprueba la Norma “Procedimiento, Plazos, Formatos y disposiciones aplicables para la Implementación y ejecución del Fondo de Inclusión Social Energético (FISE) aplicable al descuento en la compra del balón de gas” en la cual se dispone que OSINERGMIN constituirá un fideicomiso en el cual los recaudadores de los recargos FISE depositarán lo montos que recauden dentro de los primeros diez días calendario del mes siguiente a aquel en que se efectuó la recaudación.

En cuanto a la aplicación de sanciones cabe indicar que OSINERGMIN ha dictado las Resoluciones de Consejo Directivo Números 014-2013-OS/CD y 199-2013-OS/CD que establecen la tipificación de y escala de multas correspondiente a las infracciones referidas al incumplimiento de las normas aplicables para la implementación, ejecución y operatividad del FISE en los subsectores eléctrico e hidrocarburos respectivamente.

Como se aprecia, el FISE supone un subsidio intersectorial por parte de usuarios eléctricos, adquirentes de hidrocarburos y usuarios del servicio de transporte de gas por ductos a favor de consumidores de balones de gas licuado de petróleo, y el financiamiento de la masificación del uso de gas natural y el uso de energías alternativas a cuyo efecto se han establecido tres recargos y uno (el que compensa el pago del recargo que afecta el servicio de transporte de gas natural por ductos a los generadores eléctricos) para trasladar el impacto económico de uno de ellos a los usuarios eléctricos.

Dado que el presente trabajo tiene por objeto analizar la naturaleza jurídica de aquellos recargos que no constituyen ingresos para quien lo recauda y el recargo que compensa a los generadores eléctricos al constituir un reembolso si constituye un ingreso no será objeto de análisis.

b) Análisis

En primer lugar cabe analizar si estos recargos tienen naturaleza tarifaria, a tal efecto, se debe:

i. Identificar si el recargo se adiciona a la prestación de un servicio público o no.-

- El recargo en la facturación mensual para los usuarios libres de electricidad de los sistemas interconectados, a través de un cargo equivalente al recargo en la facturación dispuesto por la ley de creación del FOSE se cobra como parte de un peaje del servicio de transmisión eléctrica, el cual constituye un servicio público conforme al inciso b) del artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas aprobada por el Decreto Ley N° 25844¹³².
- El recargo al suministro de los productos líquidos derivados de hidrocarburos y líquidos de gas natural al igual que el cargo SISE recae sobre el suministro de productos líquidos derivados de los hidrocarburos y líquidos de gas natural y será recaudado por los Productores e Importadores que realizan la venta primaria de estos productos, los cuales deberán transferir el monto recaudado al FISE.

Al respecto, cabe indicar que la alusión al suministro de hidrocarburos líquidos no puede entenderse como referida a un servicio público, pues la venta de estos productos ni su suministro constituyen servicios públicos¹³³.

De lo que se aprecia, es un concepto que se aplica a los importadores y a los adquirentes de hidrocarburos líquidos con ocasión de la importación y la primera venta que ocurre en territorio nacional; lo que evidenciaría que no lo cobra quien presta un servicio público sino quien importa o vende un bien y que no lo abona el usuario de un servicio público sino el importador o adquirente de un bien. En ese sentido, no se adhiere a ninguna tarifa.

- Recargo equivalente a US\$ 0.055 por MPC (Miles de Pies Cúbicos) en la facturación mensual de los cargos a los usuarios de transporte de gas natural por ductos, el cual se cobra conjuntamente con el servicio de transporte de

¹³² Publicada el 19-11-1992.

¹³³ Nótese que el suministro no es lo mismo que el transporte.

gas natural por ductos el cual constituye un servicio público conforme a la Octogésima Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2014 aprobada por la Ley N° 30114¹³⁴⁻¹³⁵.

- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, la SUNAT en el Informe N° 017-2013-SUNAT/4B0000 mediante el cual absolvió las consultas formuladas por la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo mediante Carta GG-C-170-12 de fecha 10-07-2012 acerca de si los aportes al FISE estaban gravados con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, y por OSINERGMIN con Oficio N° 763-2012/OS-GL/GL de fecha 08-11-2012 sobre si los recargos al FISE estaban gravados con el IGV, se pronunció en el sentido que no estaban gravados con dichos impuestos por no constituir un ingreso ni retribución ni pago de precio por alguna de las operaciones por las que se deben pagar estos recargos.

Se coincide con la conclusión de la administración tributaria pero fundamentalmente por una razón adicional consistente en que el monto obtenido constituye un ingreso de un fondo creado por ley. En ese sentido, no remunera la prestación del servicio que la empresa que lo recauda realiza.

- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual no ocurre en el presente caso, pues como ya se mencionó lo recaudado constituye ingreso de un fondo que lo destina a los fines que la ley que lo creo define.
- iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- No aplica pues no se remunera servicio público alguno.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que los recargos que inciden en los servicios de transmisión eléctrica y de transporte de gas natural por ductos no tienen naturaleza tarifaria por cuanto no constituyen una retribución por el

¹³⁴ Publicada el 02-12-2013.

¹³⁵ Que dispone que el transporte de hidrocarburos por ductos es un servicio público que se regula conforme a las disposiciones legales vigentes.

servicio en cuya tarifa se cobra ni ser ingreso por ningún servicio público prestado. De otro lado, el recargo al suministro de los productos líquidos derivados de hidrocarburos y líquidos de gas natural tampoco tiene naturaleza tarifaria al no abonarse respecto de ningún servicio público, a lo cual debe agregarse que el monto pagado por dicho concepto no constituye retribución de servicio alguno.

En segundo lugar, procede determinar si estos recargos constituyen tributos o no; sobre el particular Tello (2012) afirma que los aportes al FISE son tributos (asumiendo que ello es así pero sin sustentar) pero del tipo impuesto (por cuanto no corresponden a la realización de una actividad por parte del Estado en relación a los obligados a su pago) siendo que su regulación no cumple el principio de reserva de ley pues no se regulan con norma de dicho rango los aspectos temporal y cuantitativo de estos aportes. En el mismo sentido, Córdova (2014) que cataloga al cargo mensual facturado a la empresa en su calidad de usuario libre de electricidad como un impuesto destinado encubierto que constituye una sobrecarga fiscal a la minería y Zegarra (2015) que califica a los recargos destinados al FISE como tributos creados en virtud de la potestad tributaria del Estado siendo su finalidad financiar la compensación social y promoción para el acceso al GLP a través de vales de descuento y kits de cocina con lo cual satisface una necesidad pública.

En sentido contrario, la SUNAT sostiene que estos recargos no tienen naturaleza tributaria. Pronunciamiento que se origina en la Carta SMCV-VAC-359-2013 de fecha 08-02-2013 presentada por la empresa minera Cerro Verde ante el OSINERGMIN en la cual se sostiene que tomando en cuenta el Informe N° 017-2013-SUNAT/4B0000 que señala que estos recargos no son retribución o precio ello implica que no forman parte de la tarifa pues un concepto que no es retribución o precio no puede constituir tarifa y que por consiguiente indirectamente la SUNAT estaría indicando que son tributos siendo que al tener un convenio de estabilidad tributaria no le serían aplicables los recargos al FISE.

Frente a los alegatos de Cerro Verde, OSINERGMIN mediante Oficio N° 132-2013-GART consulta a la SUNAT si los aportes al FISE tienen naturaleza tributaria o no. A su vez, la SUNAT traslada la pregunta al Ministerio de Economía y Finanzas, entidad que contesta mediante Informe N° 004-2014-EF/61.01 del 03-01-2014 que no la tienen y citando lo dicho por el MEF la SUNAT emite el Informe N° 017-2014-SUNAT/4B0000.

El MEF y la SUNAT sustentan su posición en que respecto de estos aportes no existe acreedor tributario lo cual se corrobora con el hecho que los ingresos percibidos a través de ellos no constituirían ingresos del Sector Público pues de acuerdo a la Tercera Disposición Transitoria de su Reglamento el FISE no constituye un fondo público.

Cabe indicar que se coincide con la posición de la administración tributaria por cuanto debe considerarse que solo puede constituir tributo aquello que califique previamente como ingreso público. En el presente caso, este recargo no cumple las características para ser considerado ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo percibe una empresa del sector eléctrico y lo traslada a un fideicomiso que maneja el FISE, mecánica en la cual no interviene como receptor ningún ente público); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

Finalmente, debe establecerse si estos recargos son recursos parafiscales o no. En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma (Ley N° 29852); el acreedor final, es un fondo sin personería jurídica y que no tiene la condición de público, en tanto que las empresas eléctricas que lo recaudan son entidades de derecho privado; en cuanto a si financia una actividad de interés público, qué duda cabe de ello teniendo en cuenta las finalidades del FISE. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que estos recargos constituyen recursos parafiscales.

1.3 Recargos en la tarifa de un servicio público para que el usuario de una empresa que lo presta pague la retribución que le corresponde a otra

Existen otros casos en los cuales las exacciones patrimoniales “ex lege” son cobradas por una empresa que presta un servicio público tal como el transporte de gas natural por ductos o el de distribución de energía eléctrica, la cual transfiere el monto de las mismas total o parcialmente a otra que también presta el mismo u otro servicio público pero no al usuario que la paga. Estos casos son:

1.3.1 Tarifa Única del Transporte del Gas Natural (TUTGN)

a) Descripción

Dado que el servicio de transporte de hidrocarburos por ductos (siendo el gas natural un hidrocarburo) tiene la condición de servicio público conforme a la

octogésima segunda disposición complementaria final de la Ley de Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2014 aprobada por la Ley N° 30114¹³⁶, se establecen tarifas para efecto de determinar la retribución que deben pagar los usuarios de este, las cuales están definidas en los respectivos contratos de concesión. Como cada concesión tiene costos diferentes, las tarifas también lo son, lo cual genera que los nuevos proyectos para construir ductos que por razones de costos tengan una tarifa mayor que las existentes se encontrarán con la dificultad de conseguir demanda, dado que los potenciales clientes optarán por las tarifas más baratas. Esta situación obstaculiza la masificación del uso del gas en zonas geográficas donde se van a tender nuevos ductos o sistemas de transporte de gas natural.

Como una solución a este problema de escasez de demanda futura para nuevos proyectos de transporte de gas natural, se dictó el Decreto Supremo N° 036-2010-EM¹³⁷ – Decreto Supremo que crea la Tarifa Única de Transporte de Gas Natural, mecanismo por el cual todos los usuarios de este servicio pagan un mismo monto, de modo tal que algunos concesionarios cobraran más que lo que les corresponde conforme a su contrato de concesión (agentes excedentarios) y otros menos (agentes deficitarios), debiendo los primeros transferir los excedentes a los segundos de acuerdo a la liquidación mensual que a tal efecto realice OSINERGMIN.

El procedimiento para la aplicación de esta tarifa fue establecido mediante la Resolución del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 227-2010-OS/CD – Aprueban el Procedimiento de Aplicación de la Tarifa Única de Transporte de Gas Natural (TUTGN).

Cabe indicar que según la Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 036-2010-EM la TUTGN estará vigente cuando el Sistema de Transporte de Gas Natural por Ductos de Camisea al Sur del País, es decir el Gasoducto Andino del Sur entre en operación.

¹³⁶ Publicada el 02-12-2013.

¹³⁷ Publicado el 24-06-2010.

b) Análisis

En este caso, lo que tenemos es que el usuario de una empresa que presta el servicio de transporte de gas natural cancela en parte la retribución que le corresponde a otra empresa (con la cual no tiene relación jurídica alguna).

En primer lugar cabe analizar si la TUTGN en la parte que excede el monto de la tarifa pactada contractualmente y exigida en virtud a la norma que la crea (excedente TUTGN) tiene naturaleza tarifaria, al respecto se tiene que en la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 036-2010-EM se señala que la potestad tarifaria permite que a través de las tarifas se establezcan subsidios cruzados y que en los modelos tarifarios actuales se tiende a la unificación de las tarifas antes que al pago de exactamente lo que se consume¹³⁸; en ese sentido, nada obsta a que mediante la tarifa se cobre más lo cual puede servir entre otros fines para un subsidio cruzado como este mecanismo prevé.

A efecto de determinar si se coincide con lo afirmado por el sector energía y minas se debe:

- i. Identificar si el excedente TUTGN se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- Este excedente se cobra como parte del servicio de transporte de gas natural por ductos, el cual constituye un servicio público conforme a la Octogésima Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2014 aprobada por la Ley N° 30114¹³⁹.
- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, el monto obtenido a través del excedente efectivamente retribuye la prestación del servicio de transporte de gas natural.

¹³⁸ Como ocurre en el sector eléctrico en cuanto al precio de generación que es único y al precio de la transmisión de los sistemas secundarios y complementarios unificados en cuanto a cada área de demanda.

¹³⁹ Que dispone que el transporte de hidrocarburos por ductos es un servicio público que se regula conforme a las disposiciones legales vigentes.

- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso en condición de retribución.
- iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- Los obligados al pago del excedente TUTGN no son usuarios de la empresa que finalmente lo recibe, sino de otras empresas que prestan el mismo servicio de transporte de gas natural.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que si bien constituye una retribución por el mismo tipo de servicio en cuya tarifa se cobra (el de transporte de gas natural) al no ser pagado por los usuarios de la empresa que finalmente lo recibe, el excedente TUTGN no tiene naturaleza tarifaria¹⁴⁰; toda vez que al ser la tarifa un precio solo puede darse entre quien presta el servicio y quien lo recibe, el obligar a pagar a un sujeto por un servicio que no ha recibido y que ha sido prestado por una empresa con la cual no tiene relación jurídica alguna excede el ámbito de la tarifa y supone una carga económica a favor de un sujeto que en principio nada lo vincula. En el mismo sentido, la empresa Transportadora de Gas del Perú (TGP) dentro de los comentarios que presentó al proyecto de lo que finalmente fue la Resolución del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 227-2010-OS/CD¹⁴¹ afirmó que “la TUTGN no puede ser definida como tarifa debido a que no se recibe ninguna contraprestación por el pago adicional que efectúan los usuarios de la concesión excedentaria”.

En segundo lugar, procede determinar si el excedente TUTGN constituye un tributo o no. Al respecto, es menester mencionar que cuando se prepublicó el proyecto del que sería el Decreto Supremo N° 036-2010-EM la empresa Transportadora de Gas del Perú (TGP) planteó que la TUTGN tiene naturaleza tributaria y no de tarifa por lo que su creación debía ser efectuada por una norma con rango de ley, en cumplimiento del artículo 74° de la Constitución Política del Perú. Lo cual fue reiterado por TGP en los comentarios que se

¹⁴⁰ Nótese que ello no es óbice para que la empresa que presta el servicio a quien paga le cobre más de lo que el servicio prestado vale en la medida que el exceso se mantenga en la empresa como ingreso.

¹⁴¹ Referidos en el Informe N° 330-2010-GART de fecha 15-09-2010.

presentaron al proyecto de lo que finalmente fue la Resolución del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 227-2010-OS/CD¹⁴² según los cuales “la TUTGN ... también tiene cierta naturaleza de tributo, ya que los usuarios de un sistema de transporte pagan un monto incremental a su tarifa, monto que no será invertido en una infraestructura que será de su beneficio”.

Sobre el particular debe indicarse que solo puede constituir tributo aquello que califique previamente como ingreso público. En el presente caso, el excedente TUTGN no cumple las características para ser considerado ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo percibe una empresa prestadora de un servicio público y lo traslada a otra empresa que presta el mismo servicio, mecánica en la cual no interviene como receptor ningún ente público); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

Finalmente, debe establecerse si el excedente TUTGN es un recurso parafiscal o no. En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma (Decreto Supremo N° 036-2010-EM); el acreedor final, la empresa que presta el servicio de transporte de gas es una entidad privada, así como también las empresas prestadoras del mismo servicio que lo recaudan; evidenciándose que coadyuva (a través de una financiación indirecta) a una actividad de interés público como lo es la masificación del uso del gas en zonas geográficas donde se van a tender nuevos ductos o sistemas de transporte de gas natural. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que el excedente TUTGN constituye un recurso parafiscal.

1.3.2 Recargo que financia el Fondo de Compensación Social Eléctrica (FOSE)

a) Descripción

Con el objeto de establecer un subsidio cruzado por el cual los usuarios residenciales del servicio público de electricidad¹⁴³ de mayor poder adquisitivo

¹⁴² Ver nota anterior.

¹⁴³ Que según el artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas está constituido por:

a) El suministro regular de energía eléctrica para uso colectivo o destinado al uso colectivo, y

financien parte del consumo de los usuarios de menores recursos mediante Ley N° 27510 ¹⁴⁴ se crea el Fondo de Compensación Social Eléctrica que funciona de la siguiente manera: se establece un recargo en la tarifa correspondiente a los usuarios que tengan un consumo igual o mayor a 100 kilovatios hora por mes y a la vez un descuento a aquellos que tengan un consumo menor¹⁴⁵, siendo que el objeto del FOSE es cubrir el programa de compensación tarifaria que supone las rebajas antes señaladas. Cada empresa aplica lo que recaude por este aporte contra lo que descuenta y dado que la proporción de usuarios a los que se les aplica el recargo respecto de aquellos a los que se les efectúa el descuento varía de una empresa a otra habrán empresas en las cuales el monto recaudado por el aporte será mayor que el monto descontado existiendo un saldo excedente y otras en las que el monto recaudado será menor que el descontado generándose un saldo deficitario. Para no afectar la retribución que les corresponde recibir a las empresas con saldo deficitario se prevé que les sean transferidos los saldos excedentes.

La regulación acerca de cómo calcular el aporte así como realizar las transferencias se encuentra contenida en la Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 2123-2001-OS/CD ¹⁴⁶ que aprueba los procedimientos de aplicación del Fondo de Compensación Social Eléctrica¹⁴⁷. Resulta pertinente mencionar al respecto que el aporte lo calcula por trimestre OSINERGMIN y se incorpora como un concepto expreso en la facturación.

Cabe indicar que en la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 3466/2013-CR modificatorio de la Ley N° 27510 se ha señalado que el recargo que financia el FOSE es un mecanismo viable y sostenido pues no afecta los recursos que requieren las empresas eléctricas para la prestación de su servicio ni los recursos del Tesoro Público.

b) La transmisión y distribución de electricidad.

¹⁴⁴ Publicada el 28-08-2001.

¹⁴⁵ Descuento que varía en función de si el usuario pertenece al sistema interconectado o a sistemas aislados y al sector en el que se ubica (urbano, urbano-rural o rural).

¹⁴⁶ Publicada el 19-10-2001.

¹⁴⁷ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 689-2007-OS/CD publicada el 21-11-2007.

b) Análisis

En el aporte al FOSE se distinguen dos partes: aquella que compensa los descuentos efectuados dentro de la misma empresa (FOSE intraempresa) y el excedente de los aportes en relación a tales descuentos (excedente FOSE), procediéndose a analizar ambos por separado:

b.1) FOSE intraempresa

En primer lugar cabe analizar si el FOSE intraempresa tiene naturaleza tarifaria, a tal efecto se debe:

- i. Identificar si el excedente FOSE se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- Este excedente se cobra como parte del servicio público de electricidad que como su propio nombre lo indica es un servicio público detallado en el artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas.
- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, el monto obtenido a través del excedente efectivamente retribuye la prestación del servicio público de electricidad.
- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso en condición de retribución.
- iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- Los obligados al pago del excedente FOSE son usuarios de la empresa que finalmente lo recibe.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que constituye una retribución por el servicio en cuya tarifa se cobra (el público de electricidad) constituyendo ingresos propios de la empresa que lo recauda de manera similar a como ocurriría si la empresa estableciese un sistema de subsidios cruzados en sus precios. En ese sentido, se considera, coincidiendo con Quintana (2012) que al amparo

de la potestad tarifaria nada impide la creación de estos recargos y su compensación al interior de la empresa.

b.2) Excedente FOSE

En primer lugar cabe analizar si el excedente FOSE tiene naturaleza tarifaria.

Al respecto se tiene que OSINERG¹⁴⁸ -al formular mediante Oficio N° 218-2001-OSINERG/PRES de fecha 20 de noviembre de 2001 consulta a la SUNAT acerca de cuál es el tratamiento tributario que, en relación con el Impuesto a la Renta, el IGV y la obligación de emitir comprobantes de pago, las empresas distribuidoras de electricidad deben otorgar a los recargos o descuentos derivados de la aplicación del FOSE y a las transferencias que se efectúan entre dichas empresas derivadas de la aplicación de la Ley que crea el FOSE- afirmó que tanto los recargos como las transferencias tenían naturaleza tarifaria dado que así lo daba a entender la exposición de motivos de la ley de creación del FOSE.

A su vez, cuando la SUNAT absolvió dichas consultas emitiendo el Informe N° 336-2002-SUNAT/K00000, indicó que era un ingreso y no un tributo por cuanto no se aprecia la existencia de un acreedor tributario constituyendo en esencia una regulación tarifaria. En el mismo sentido Quintana (2012) considera al recargo FOSE como parte de la tarifa (aun cuando no queda claro si solo en cuanto al recargo dentro de la misma empresa o también respecto del recargo en otras empresas cuyo saldo positivo es trasladado).

Considerando que la exposición de motivos no es un elemento concluyente para determinar la naturaleza jurídica de una figura y que no resulta claro si es un ingreso o no, se utiliza el análisis planteado para determinar si es tarifa o no. a tal efecto se debe:

¹⁴⁸ Ahora OSINERGMIN.

- i. Identificar si el excedente FOSE se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- Este excedente se cobra como parte del servicio público de electricidad que como su propio nombre lo indica es un servicio público detallado en el artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas.
- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, el monto obtenido a través del excedente efectivamente retribuye la prestación del servicio público de electricidad.
- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso en condición de retribución.
- iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- Los obligados al pago del excedente FOSE no son usuarios de la empresa que finalmente lo recibe, sino de otras empresas que prestan el mismo servicio público de electricidad. Esta característica es la que sirvió de sustento para que el Tribunal Fiscal se pronunciase en las Resoluciones N°s 17989-8-2012, 17694-4-2012 y 04679-4-2013 en el sentido que los montos por el excedente FOSE no eran ingresos pues no corresponden a una contraprestación por el servicio de energía eléctrica que brinda a sus usuarios ni tampoco implican un beneficio o enriquecimiento para la empresa. Cabe indicar que en los casos objeto de las resoluciones antes mencionados se discutían reparos al Impuesto a la Renta, en los cuales el contribuyente no había considerado como ingresos netos para efecto del cálculo de los pagos a cuenta el monto recibido por FOSE que terminaba transfiriendo a otras empresas alegando que no constituían ingresos por el servicio prestado sino que eran tributos que cobraba por encargo (también señalo que no constituían exacciones parafiscales), en tanto que la SUNAT defendía que no eran tributos sino ingresos por el servicio que prestaba.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que si bien constituye una retribución por el mismo tipo de servicio en cuya

tarifa se cobra (el de público de electricidad) al no ser pagado por los usuarios de la empresa que finalmente lo recibe, el excedente FOSE no tiene naturaleza tarifaria¹⁴⁹; toda vez que al ser la tarifa un precio solo puede darse entre quien presta el servicio y quien lo recibe, el obligar a pagar a un sujeto por un servicio que no ha recibido y que ha sido prestado por una empresa con la cual no tiene relación jurídica alguna excede el ámbito de la tarifa y supone una carga económica a favor de un sujeto que en principio nada lo vincula.

En segundo lugar, procede determinar si el excedente FOSE constituye un tributo o no; sobre el particular Tartarini (2010) señala que se trata de un tributo; ello no obstante que lo recaudado no sea percibido directamente por el Estado pues tal hecho no implica que no pueda considerarse a este como acreedor tributario dado que los particulares que recaudan el aporte y que posteriormente lo transfieren lo hacen en nombre del Estado siendo meros agentes recaudadores; siendo una lógica consecuencia de esto que los montos recaudados por este aporte no constituyan ingresos de las empresas que los recaudan¹⁵⁰.

En el derecho comparado se ha encontrado que en Colombia se ha realizado el mismo análisis respecto de una figura muy similar que se pasa a describir: la Ley 142 de 1994 (11 de julio) prevé que las tarifas de los servicios públicos domiciliarios se basan entre otros en el principio de solidaridad y redistribución por el cual los usuarios de estratos altos ayudarán a los de estratos bajos a cancelar el valor de los servicios mediante la asignación de recursos a fondos de solidaridad y redistribución, plasmándose esa ayuda en el pago de una sobretasa o contribución especial. Esta figura supone primero compensar los aportes con los descuentos dentro de la propia empresa; en caso que hubieran excedentes se entregan a los fondos antes señalados que son públicos y forman parte del presupuesto de las municipalidades o

¹⁴⁹ Nótese que ello no es óbice para que la empresa que presta el servicio a quien paga le cobre más de lo que el servicio prestado vale en la medida que el exceso se mantenga en la empresa como ingreso.

¹⁵⁰ Pudiendo convertirse en ingreso en los casos que lo recaudado se aplique para cubrir los descuentos efectuados a otros clientes de la propia empresa.

provincias los cuales los reparten en otras empresas en que los descuentos fueran mayores que los aportes¹⁵¹.

En la Sentencia C-086/98 la Corte Constitucional de Colombia indicó que este sobrecargo tiene la naturaleza jurídica de un impuesto destinado (entendemos que tanto para la parte que se compensa al interior de la empresa como para la que transfiere a los fondos de solidaridad y redistribución); adicionalmente, indica que solo constituye ingreso de la empresa la parte que se compensa a su interior y que la que se transfiere no. La corte no analiza si el ingreso es recurso público ni quien constituye el acreedor tributario.

En cuanto al excedente FOSE debe considerarse que solo puede constituir tributo aquello que califique previamente como ingreso público. En el presente caso, el excedente FOSE no cumple las características para ser considerado ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo percibe una empresa prestadora de un servicio público y lo traslada a otra empresa que presta el mismo servicio, mecánica en la cual no interviene como receptor ningún ente público); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

Finalmente, debe establecerse si el excedente FOSE es un recurso parafiscal o no. En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma (Ley N° 27510); el acreedor final, la empresa que presta el servicio público de electricidad es una entidad privada de derecho privado, así como también las empresas prestadoras del mismo servicio que lo recaudan; evidenciándose que coadyuva (a través de una financiación indirecta) a una actividad de interés público como lo es facilitar el acceso universal a la energía estableciendo un subsidio cruzado por el cual los usuarios residenciales del servicio de suministro

¹⁵¹ Nótese que a diferencia del FOSE en el caso colombiano el aporte si llega efectivamente a un fondo que tiene la naturaleza de público.

de energía eléctrica de mayor poder adquisitivo financien parte del consumo de los usuarios de menores recursos. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que el excedente FOSE constituye un recurso parafiscal.

1.3.3 Aporte al Mecanismo de Compensación de Sistemas Aislados (MCSA)

a) Descripción

La Ley N° 28749 – Ley general de electrificación rural¹⁵² establece como uno de los recursos para la promoción y el desarrollo eficiente y sostenible de la electrificación de zonas rurales, localidades aisladas y de frontera del país al aporte de los usuarios de electricidad, de 2/1000 de 1 UIT por Megavatio hora facturado, con excepción de aquellos que no son atendidos por el Sistema Interconectado Nacional.

Pocos meses después, se publicó la Ley N° 28832 – Ley para asegurar el desarrollo eficiente de la Generación Eléctrica¹⁵³, con la finalidad, entre otras, de introducir un mecanismo de compensación entre el SEIN y los Sistemas Aislados para que los Precios en Barra de estos últimos incorporen los beneficios del gas natural y reduzcan su exposición a la volatilidad del mercado de combustibles. A tal efecto, dicha ley creó el Mecanismo de Compensación para Sistemas Aislados destinado a favorecer el acceso y utilización de la energía eléctrica a los Usuarios Regulados atendidos por Sistemas Aislados estableciendo que los recursos necesarios para su funcionamiento se obtendrán de hasta el cincuenta por ciento (50%) del aporte de los Usuarios de electricidad, a que se refiere la Ley N° 28749. El monto específico será determinado por el Ministerio de Energía y Minas cada año, conforme establezca el Reglamento.

Mediante Decreto Supremo N° 069-2006-EM¹⁵⁴ se aprueba el Reglamento del Mecanismo de Compensación para Sistemas Aislados, en el cual se detalla que el aporte de los usuarios de electricidad lo recauda el generador y/o distribuidor conectado al SEIN (empresa aportante) y el que lo recibe es el

¹⁵² Publicada el 01-06-2006.

¹⁵³ Publicada el 23-07-2006.

¹⁵⁴ Publicado el 28-11-2006.

distribuidor que suministra energía eléctrica a usuarios regulados en Sistemas Aislados (empresa receptora). Asimismo, se dispone que el Monto Específico anual será determinado por el Ministerio de Energía y Minas mediante Resolución Ministerial a ser publicada antes del 1 de marzo de cada año, y será aplicado en el período comprendido entre el 1 de mayo del año de aprobación hasta el 30 de abril de año siguiente. Para su determinación, antes del 1 de febrero de cada año, el OSINERGMIN propondrá al Ministerio el Monto Específico, basado en la facturación efectuada a los Usuarios del SEIN correspondiente al año calendario anterior. La propuesta tendrá como límite el cincuenta por ciento (50%) del aporte anual de los usuarios de electricidad, a que se refiere la Ley N° 28749.

El primer monto específico se determinó mediante Resolución Ministerial N° 108-2007-MEM/DM¹⁵⁵, en la suma de Sesenta y Siete Millones Cuatro Cientos Veintiséis Mil 00/100 Nuevos Soles (S/.67 426 000), el cual resultado de aplicación en el período comprendido entre el 1 de mayo de 2007 hasta el 30 de abril de 2008 y el actualmente vigente (durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2016 hasta el 30 de abril de 2017) aprobado por la Resolución Ministerial N° 087-2016-MEM/DM¹⁵⁶ asciende a la suma de Ciento Treinta y Tres Millones Treinta y Tres Mil Novecientos Veinte y 00/100 Soles (S/. 133 033 920).

En el Procedimiento de Aplicación del Mecanismo de Compensación para Sistemas Aislados aprobado por la Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 167-2007-OS/CD ¹⁵⁷ se detalla cómo OSINERGMIN calcula el monto que le corresponde a cada empresa receptora y la metodología que deben seguir las empresas aportantes para transferir directamente lo recaudado a las empresas receptoras mensualmente. Finalmente, se establece que constituye infracción sancionable por OSINERGMIN incumplir con realizar dichas transferencias.

¹⁵⁵ Publicada el 15-03-2007.

¹⁵⁶ Publicada el 02-03-2016.

¹⁵⁷ Publicada el 11-04-2007.

b) Análisis

En primer lugar cabe analizar si el aporte MCSA tiene naturaleza tarifaria, a tal efecto se debe:

- i. Identificar si el aporte MCSA se adiciona a la prestación de un servicio público o no.- Este aporte se cobra conjuntamente con el servicio de generación y/o distribución eléctrica los cuales constituyen servicios públicos conforme a lo detallado en el artículo 2° de la Ley de Concesiones Eléctricas.
- ii. Determinar si el monto recaudado remunera un servicio público.- Al respecto, el monto obtenido a través del aporte efectivamente retribuye la prestación de los servicios de distribución eléctrica prestados en los sistemas aislados que son servicios públicos.
- iii. Establecer si finalmente el monto recaudado llega a manos del prestador de un servicio público.- Lo cual ocurre en el presente caso respecto de las empresas receptoras.
- iv. Definir si quien lo paga es el usuario de éste.- Los obligados al pago del aporte MCSA no son usuarios de la empresa que finalmente lo recibe, sino de otras empresas que prestan el servicio de generación y/o distribución eléctrica.

Teniendo en cuenta los elementos antes señalados, se concluye que si bien constituye un ingreso para las empresas distribuidoras de electricidad de los sistemas aislados, al no ser pagado por los usuarios de estas, el aporte MCSA no tiene naturaleza tarifaria¹⁵⁸; toda vez que al ser la tarifa un precio solo puede darse entre quien presta el servicio y quien lo recibe, el obligar a pagar a un sujeto por un servicio que no ha recibido y que ha sido prestado por una empresa con la cual no tiene relación jurídica alguna excede el ámbito de la tarifa y supone una carga económica a favor de un sujeto que en principio nada lo vincula.

¹⁵⁸ Nótese que ello no es óbice para que la empresa que presta el servicio a quien paga le cobre más de lo que el servicio prestado vale en la medida que el exceso se mantenga en la empresa como ingreso.

En segundo lugar, procede determinar si el aporte MCSA constituye un tributo o no¹⁵⁹. Este aspecto fue analizado por parte del OSINERGMIN con ocasión del recurso de reconsideración presentado por ELECTROPERÚ respecto de la Resolución de Consejo Directivo OSINERGMIN N° 375-2007-OS/CD, publicada el 3 de julio de 2007 que aprobó el Programa de Transferencia del Mecanismo de Compensación para Sistemas Aislados correspondiente al mes de mayo de 2007; su pronunciamiento consta en la Resolución de Consejo Directivo OSINERGMIN N° 553-2007-OS/CD de 4-9-2007 en la cual se indicó que el aporte para la compensación para sistemas aislados es un tributo que grava el consumo de energía eléctrica respecto del cual las empresas que lo recaudan (generadoras del sistema interconectado) no son responsables solidarios sino solo hasta el monto de lo recaudado y dado el carácter de tributo no es susceptible de ser cobrado a empresas con contratos de estabilidad tributaria (como por ejemplo Cerro Verde).

A efecto de modificar el procedimiento de aplicación del MCSA teniendo en cuenta el criterio señalado en el párrafo anterior la Gerencia Adjunta de Regulación Tarifaria de OSINERGMIN emitió el Informe N° 0293-2007-GART en el cual se precisa que:

- El aporte para el MCSA es un tributo (utilizando la definición de Villegas para su análisis en el que uso de lo recaudado para fines públicos define al tributo) tiene la naturaleza de un impuesto.
- Los contribuyentes son los usuarios finales del servicio de suministro eléctrico (libres y regulados).
- Las empresas que los recaudan son agentes de percepción de este impuesto.

¹⁵⁹ Habiéndose considerado para efecto de la presente investigación como tributo la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley, respecto del cual opera el principio de capacidad contributiva.

- El acreedor tributario es el Ministerio de Energía y Minas, ello no obstante que por el mecanismo de transferencias que prevé el procedimiento lo recaudado no se entregue a dicho ministerio (este mecanismo es la forma de distribuir lo recaudado).

En el mismo sentido Quintana (2012) también coincide en que se trata de un tributo.

Sobre el particular, cabe indicar que no se coincide con la posición del OSINERGMIN toda vez que debe considerarse que solo puede constituir tributo aquello que califique previamente como ingreso público,. En el presente caso, el aporte MCSA no cumple ninguna de las características para ser considerado ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público (lo percibe una empresa prestadora de un servicio público y lo traslada a otra empresa que presta otro servicio público, mecánica en la cual no interviene como perceptor ningún ente público¹⁶⁰); por consiguiente, no califica como ingreso público, y por ende, tampoco como tributo.

Finalmente, debe establecerse si el aporte MCSA es un recurso parafiscal o no. En el presente caso la obligación de pago ha sido creada por una norma (Ley N° 28832); si bien el acreedor es una entidad pública de derecho público, a diferencia de las empresas aportantes que lo recaudan que son de derecho privado, en la medida que no dispone de lo recaudado se entiende que los reales acreedores son las empresas receptoras que son entidades de derecho privado; evidenciándose que coadyuva a una actividad de interés público como lo es que se fomente la aparición de operadores que presten el servicio de suministro de energía eléctrica en los sistemas aislados igualando el ingreso que hubieran obtenido de prestar el mismo servicio en el SEIN. En función de lo anteriormente señalado, cabe concluir que el aporte al MCSA constituye un recurso parafiscal.

¹⁶⁰ Ello independientemente que se haya designado como acreedor tributario al Ministerio de Energía y Minas pues en ninguna etapa este dispone del monto recaudado.

2. Patrones de diseño común detectados

En los nueve casos analizados se observa una financiación extrapresupuestaria de actividades públicas sin recurrir a ingresos públicos, fenómeno que como observa Cayón (2014) no respeta las formas ortodoxas de financiación de políticas públicas consistentes en la utilización de recursos públicos a través del presupuesto y responde a la necesidad de encontrar soluciones creativas dadas las limitaciones presupuestales. En la misma línea de pensamiento, pero de manera más específica, Vásquez, García, Quintanilla, Salvador y Orosco (2012) indican que los países en el marco de sus políticas públicas utilizan mecanismos de subsidio al acceso y consumo de energía que no afecten el equilibrio financiero del presupuesto público.

Más a detalle se aprecia que los cargos y recargos analizados son creados por normas con rango de ley, salvo el caso de la TUTGN que ha sido creada por un decreto supremo. Al respecto, se evidencia una inconsistencia por parte del legislador pues tal como se ha analizado en el numeral 1.3 del presente capítulo el recargo FOSE que tiene la misma naturaleza ha sido creado por ley.

En cuanto a su cuantía, debe indicarse que, salvo los recargos FISE en los que la propia ley de creación la establece y la TUTGN que no tiene una finalidad recaudatoria, los demás la condicionan a los montos que se pretende recaudar: así tenemos que en los mecanismos de ingresos garantizados (cargo por GRP, CASE y recargo SISE) se proyecta el monto que se espera obtener por servicios efectivamente prestados, se lo descuenta de los ingresos garantizados y la diferencia que constituye el monto que debe cubrir el cargo o recargo tarifario es el que se emplea para calcular el factor de éste, en el recargo FOSE se emplea la proyección de las ventas para estimar a cuánto ascenderá el subsidio cruzado que se pretende otorgar y en el aporte al MCSA se proyecta el valor de un componente de la generación eléctrica (el precio en barra) en dos escenarios: el SEIN y los sistemas aislados para que su diferencia sea financiado con dicho aporte.

Finalmente, se aprecia que el incumplimiento de su pago por parte de los obligados a ello se trata en seis de los casos (cargo por GRP, CASE, recargo FISE por venta de electricidad a usuarios libres, recargo FISE al transporte de gas natural por ductos, recargo FOSE y TUTGN) como un incumplimiento del pago de la tarifa y da lugar por parte de las empresas que los recaudan a las acciones que correspondan a tal incumplimiento; en cuanto a las empresas recaudadoras se prevé que OSINERGMIN tenga la facultad de establecer un marco

normativo sancionatorio en el caso de los mecanismos de ingresos garantizados (cargo por GRP, CASE y cargo SISE), recargos FISE, recargo FOSE y aporte al MCSA¹⁶¹.

3. Naturaleza jurídica de estos cargos y recargos

Conforme se ha determinado a partir del análisis efectuado en el numeral 1 del presente capítulo, todos estos conceptos tienen la naturaleza de recursos parafiscales (salvo el recargo FOSE intraempresa), dado que:

- a) No constituyen tarifa (en el caso del recargo SISE y en el recargo FISE por suministro de hidrocarburos líquidos por no ser cobrados con ocasión de la prestación de un servicio público; en el caso de los demás recargos FISE por no constituir finalmente ingreso de ningún prestador de un servicio público; en el caso del cargo por GRP y CASE por no constituir una retribución por el servicio en cuya tarifa se cobra ni respecto del servicio que presta la empresa para la que finalmente constituye un ingreso y por no ser pagado por los usuarios de esta última; y, finalmente, en el caso del excedente FOSE, del excedente TUTGN y del aporte al MCSA por no tener ninguna relación jurídica de proveedor – cliente entre quien recibe finalmente el monto recaudado y quien lo paga.
- b) Tampoco constituyen tributos en todos los casos por no constituir ingresos públicos (por no ser percibidos por ninguna entidad pública sino por entidades privadas de derecho privado¹⁶², salvo en el caso de los recargos FISE que son percibidos por un fondo creado por ley pero que no es público y no tiene personería jurídica).
- c) Encajan en la definición operativa de recursos parafiscales que se elaboró en el capítulo II pues en virtud de ella el acreedor puede ser una entidad no pública, no se requiere que constituya un ingreso público y financia una actividad de interés público, lo cual ocurre en todos los casos.

Esta conclusión va en línea con lo que señala Blasco (2014) en el sentido que la parafiscalidad es una herramienta útil en el diseño de las nuevas figuras de financiamiento de actividades públicas que no encajan en la definición de tributo constitucionalmente vigente.

¹⁶¹ En el caso de la TUTGN, a diferencia de los demás casos, no hay competencia expresa del OSINERGMIN para establecer un marco sancionatorio en la norma que lo crea.

¹⁶² Entendiéndose que la percepción debe ser efectiva y no nominal como ocurre en el aporte al MCSA.

Aun así esta aproximación no es pacífica en el derecho comparado; así tenemos por ejemplo que en España, figuras similares han sido catalogadas por su Tribunal Constitucional como prestaciones patrimoniales públicas, que no tienen naturaleza tributaria, y que dicha categoría tiene referencia constitucional expresa¹⁶³.

4. Consecuencias de su naturaleza de recursos parafiscales

El hecho que la naturaleza jurídica de los conceptos analizados sea la de recursos parafiscales genera varias interrogantes tales como si no obstante no ser tributos se le pueden aplicar los principios constitucionales que en materia tributaria prevé el artículo 74° de la Constitución de 1993; de no ser ello posible que otros principios podrían resultarles aplicables, dado que no podría admitirse una potestad que afecte el derecho de propiedad sin limitación alguna. Aspectos que fueron analizados en el capítulo II y que requieren un desarrollo constitucional.

De otro lado, si bien a nivel interpretativo tanto la SUNAT (respecto de los cargos y recargos analizados, con excepción de la TUTGN) como el Tribunal Fiscal (tratándose del FOSE) se han pronunciado acerca del tratamiento que en materia de afectación de impuestos concretos (Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas) se le deben dar a éstos, sería conveniente evaluar la necesidad o no de regulación expresa.

¹⁶³ No obstante ello, la doctrina española no es pacífica al respecto. Así tenemos que sobre una figura denominada compensación de los costes de transición a la competencia por la cual los consumidores de energía debían financiarla pese a que no tales costes los había generado el Estado y no constituían costo del servicio que recibían (extremo en que se parecen a los casos analizados en el presente capítulo), la propia Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de Madrid en la STS 4941/2001 señala que sobre su naturaleza jurídica se ha sostenido que podría tratarse tanto de una prestación patrimonial pública como de una exacción parafiscal, entre otras posibilidades.

CONCLUSIONES

1. Para la implementación de políticas públicas en el sector energético se ha optado por obtener su financiamiento no de la manera habitual que es a través de lo recaudado por los tributos y asignado en el presupuesto público. Así tenemos nueve casos en los que se aprecia que para asegurar la construcción de infraestructura de transporte de hidrocarburos (gas natural e hidrocarburos líquidos) se ha optado por un mecanismo de ingresos garantizados que se financia en gran parte por los usuarios eléctricos o adquirentes de hidrocarburos; para fomentar el acceso universal a la energía se ha establecido un sistema de subsidios cruzados entre los usuarios eléctricos residenciales de todas las empresas del sector y se ha creado un fondo que busca solventar una rebaja en el costo de los balones de gas licuado de petróleo y el desarrollo de fuentes alternativas de energía, fondo éste último que se financia a partir de desembolsos de usuarios eléctricos, adquirentes de hidrocarburos y usuarios del servicio de transporte de gas natural por ductos; y, finalmente para generar incentivos de demanda en el caso de nuevos ductos de transporte de gas natural y de inversión en generación eléctrica en sistemas aislados se igualan las tarifas en el primer caso y se dispone que los usuarios del sistema interconectado nacional cubran la diferencia de precio que deberían cobrar los generadores de sistemas aislados.
2. Todos los sistemas de financiamiento antes descritos han sido creados por normas legales y suponen exacciones obligatorias a cargo de diversos sujetos que no tienen relación contractual con aquellas empresas que finalmente reciben lo que se recauda; no obstante ello todos, menos uno¹⁶⁴, se denominan cargos¹⁶⁵, recargos¹⁶⁶ o incluso tarifa¹⁶⁷ lo cual ha llevado a discusión su verdadera naturaleza jurídica.
3. Al respecto, la hipótesis formulada en la presente tesis es que estos conceptos constituyen una manifestación del fenómeno de la parafiscalidad en el Perú. A fin de corroborarla es necesario contrastar los casos objeto de estudio con los conceptos de tarifa y tributo, así como construir una definición operativa de recurso parafiscal, con la cual también efectuar un contraste para así determinar su naturaleza jurídica.

¹⁶⁴ El aporte al MCSA.

¹⁶⁵ Cargo GRP, cargo SISE y CASE.

¹⁶⁶ Recargos FISE y recargo FOSE.

¹⁶⁷ La TUTGN.

4. El concepto de tarifa que se recoge es el de la retribución que paga el usuario por el servicio público que recibe, que es complementado con la definición positiva de “tarifa regulada” que es el valor de la contraprestación que se paga por un servicio público, sujeto a determinación por los Organismos Reguladores, de conformidad con el marco normativo vigente.
5. A su vez, el concepto de tributo que se adopta a tal efecto es el de la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley, respecto del cual opera el principio de capacidad contributiva. Cabe recalcar que el tributo es el ingreso público por excelencia y, por ende, aquellas exacciones que no generen ingresos públicos no pueden calificar como tributos.
6. Para la construcción de la definición operativa de recurso parafiscal, se ha tomado en cuenta la experiencia comparada de tres países relevantes en la materia: aquel en que se originó de la parafiscalidad como fenómeno singular (Francia), aquel en que el fenómeno fue percibido como atípico y peligroso para la garantía de los administrados y que en consecuencia ha tenido una evolución legislativa tendiente sino a desaparecerla a reducirla a su mínima expresión (España); y, aquel en que se le ha considerado como un instrumento de intervención económica útil para la realización de políticas públicas y ha recibido consagración constitucional (Colombia). Asimismo, se ha verificado a nivel nacional el escaso desarrollo doctrinal y casi nulo desarrollo jurisprudencial de esta figura; no obstante que se advierte la posible existencia de supuestos que encajan dentro de la parafiscalidad.
7. Otro elemento a tomar en cuenta para construir esta definición operativa es la definición de acreedor tributario que contiene el Código Tributario vigente, que amplía el concepto de tributo a casos en los cuales el acreedor tributario es un ente privado de derecho público (en los que en estricto no puede hablarse de la percepción de ingresos públicos) y que si bien doctrinariamente podría calificar como recurso parafiscal en el Perú serían tributos.
8. Teniendo en cuenta los elementos señalados en los numerales 6 y 7 de las presentes conclusiones se establece como definición operativa de recursos parafiscales aquella según la cual la parafiscalidad está conformada por el conjunto de exacciones creadas “ex lege” en que el acreedor no es una entidad pública o privada, de derecho público, pudiendo ser o no ingreso público y que sirven para financiar una actividad de interés público.

9. Los nueve casos objeto de análisis tienen en común haber sido establecidos por ley, ser administrados por OSINERGMIN y no constituir ingresos para las empresas que los cobran. Pueden ser clasificados en tres grupos: aquellos que se enmarcan dentro de los denominados mecanismos de ingresos garantizados, aquellos que constituyen mecanismos de financiamiento del denominado FISE y aquellos que son recargos en la tarifa de un servicio público para que el usuario de una empresa que lo presta pague la retribución que le corresponde a otra.
10. Dentro de aquellos que se enmarcan dentro de los mecanismos de ingresos garantizados tenemos a: el cargo por GRP, el cargo SISE y el CASE.
11. A su vez, los recargos que sirven para financiar el FISE son: a) Recargo en la facturación mensual para los usuarios libres de electricidad de los sistemas interconectados definidos como tales por el Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, a través de un cargo equivalente al recargo en la facturación dispuesto por la ley de creación del FOSE. b) Recargo al suministro de los productos líquidos derivados de hidrocarburos y líquidos de gas natural equivalente a US\$ 1.00 por barril a los mencionados productos. El recargo se aplicará en cada venta primaria que efectúen los productores e importadores y será trasladado en los precios de los hidrocarburos líquidos. c) Recargo equivalente a US\$ 0.055 por MPC (Miles de Pies Cúbicos) en la facturación mensual de los cargos a los usuarios de transporte de gas natural por ductos, que incluye a los ductos de Servicio de Transporte, Ductos de Uso Propio y Ductos Principales.
12. Finalmente, los recargos en la tarifa de un servicio público para que el usuario de una empresa que lo presta pague la retribución que le corresponde a otra son: la TUTGN, el recargo FOSE y el aporte al MCSA.
13. Contando con los conceptos necesarios para realizar el cotejo con las características propias de cada uno de los casos objeto de análisis se tiene que:
 - 13.1 Solo el FOSE intraempresa califica como tarifa, a diferencia de los demás casos que no califican como tal por las siguientes razones:

- a) No se pagan con ocasión de la prestación de un servicio público: el cargo SISE y el recargo FISE al suministro de los productos líquidos derivados de hidrocarburos y líquidos de gas natural.
 - b) Si bien se pagan con ocasión de la prestación de un servicio público no son finalmente retribución de ningún prestador de un servicio público: los otros dos recargos FISE.
 - c) Si bien se pagan con ocasión de la prestación de un servicio público y constituyen finalmente la retribución de un prestador del mismo servicio público, no son pagados por usuarios de las empresas que reciben dicha retribución: excedente FOSE, TUTGN, aporte al MCSA.
 - d) Si bien se pagan con ocasión de la prestación de un servicio público y constituyen finalmente la retribución de un prestador de otro servicio público, no son pagados por usuarios de las empresas que reciben dicha retribución: cargo por GRP y CASE.
- 13.2 Ninguno de los demás casos califica como tributo pues lo recaudado no es ingreso público pues no sirve para financiar los gastos del presupuesto público ni es percibido por un ente público sino por otras empresas que prestan servicios públicos similares (TUTGN, recargo FOSE y aporte al MCSA¹⁶⁸) o distintos (cargo por GRP, cargo SISE y CASE) o por un fondo (recargos del FISE).
- 13.3 Todos los demás casos califican como recursos parafiscales en los términos de la definición operativa que a tal efecto se ha elaborado pues:
- a) Todas son exacciones creadas “ex lege” (ocho con norma con rango de ley y la TUTGN por un decreto supremo).
 - b) El acreedor no es una entidad (pública o privada) de derecho público, sino un fondo sin personería jurídica (recargos FISE) y empresas de derecho privado (todos los demás casos).

¹⁶⁸ Debiendo puntualizarse que se considera respecto de este último aporte que ello también ocurre así no obstante que formalmente el acreedor es el Ministerio de Energía y Minas pues el monto recaudado en ningún momento es de disposición de éste y se traslada directamente de las empresas aportantes a las empresas receptoras conforme a la metodología elaborada por OSINERGMIN.

- c) Sirven para financiar actividades de interés público detalladas en el numeral 1 de las presentes conclusiones.



RECOMENDACIONES

1. La parafiscalidad que ha sido objeto de análisis para poder construir una definición operativa de recurso parafiscal requiere un estudio profundo, sobre todo en cuanto al basamento constitucional que la sostendría en el Perú.
2. En concreto, la existencia de los recursos parafiscales detectados como consecuencia de esta investigación genera la necesidad de determinar si les resultan de aplicación los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución u otros; así como si es necesario darles un tratamiento especial respecto de cada tributo en particular.
3. Si bien estos cargos, recargos y tarifas son funcionales a los fines que persiguen, su manejo por parte del OSINERGMIN en el entendido que tienen naturaleza tarifaria puede generar arbitrariedades pues por ejemplo en ese orden de ideas ya no es necesario respetar el principio de reserva de ley para la creación de aquellos; por ello requieren ser encuadrados jurídicamente.
4. No obstante que los montos que se recaudan a través de estas figuras no forman parte del presupuesto nacional y que se cuantifican de manera independiente, constituyen egresos de cargo de los ciudadanos que afectan a la economía en su conjunto, por lo que sería necesario evaluar si al igual que los gastos tributarios requieren una cuantificación periódica obligatoria global para que se visualice su impacto.
5. De igual modo, debería publicitarse el impacto en los precios de los servicios públicos concretos producto de la imposición de estos conceptos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Libros y tesis

- ATALIBA, Geraldo (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario
- BLASCO DELGADO, Carolina (2014). La parafiscalidad como alternativa de financiación de los servicios públicos. El ejemplo de la aportación de los operadores de telecomunicaciones para financiar RTVE. En *Alternativas de financiación en época de crisis*. MATA SIERRA, María Teresa (Directora). Madrid: Editorial Lex Nova.
- CASSAGNE, Juan Carlos (2010). La evolución de los principios y técnicas regulatorias en el campo de los servicios públicos. En *Derecho administrativo*. Tomo II. Lima: Palestra Editores
- CAYÓN GALIARDO, Antonio (2014). Prólogo. En *Alternativas de financiación en época de crisis*. MATA SIERRA, María Teresa (Directora). Madrid: Editorial Lex Nova
- CONTO POSADA, Myriam (2008). *Financiamiento de los agricultores al desarrollo tecnológico. Naturaleza jurídica e impacto en el sector palmero colombiano*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario
- CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (2010). Caracterización actual de la tipología tributaria. La parafiscalidad: un concepto confuso para legitimar tributos dudosos. En *Modelo de Código Tributario para América Latina – Tendencias actuales de tributación*. Bogotá: Universidad del Rosario
- DE LA GARZA, Sergio Francisco (2000). *Derecho Financiero Mexicano*. Ciudad de México: Editorial Porrúa
- GALAPERO FLORES, Rosa (2011). Rentas parafiscales en España. Situación jurídica y supuestos. En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*. Volumen II. Bogotá: Editorial Temis. Nápoles: Jovene Editore
- GARCÍA NOVOA, César (2012). *El Concepto de tributo*. Buenos Aires: Editorial Marcial Pons
- GIULANI FONROUGE, Carlos (2001). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial Depalma
- HOYOS JIMENEZ, Catalina (2008). Tributos vinculados y parafiscalidad. En GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMENEZ, Catalina (Coordinadores). *El Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*. Dos tomos. Buenos Aires: Editorial Marcial Pons
- IGLESIAS FERRER, César (2000). *Derecho Tributario – Dogmática General de la Tributación*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica
- JARACH, Dino (1982). *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot

- MEHL, Lucien (1964). *Elementos de ciencia fiscal*. Barcelona: Editorial Bosch
- PÉREZ ROYO, Fernando (2000). *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*. Madrid. Editorial Civitas
- PLAZAS VEGA, Mauricio (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: Editorial Temis
- QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José (2000). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos
- RUAN SANTOS, Gabriel (2011). Las exacciones parafiscales. En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*. Volumen II. Bogotá: Editorial Temis. Nápoles: Jovene Editore
- SACRISTÁN, Estela (2007). *Régimen de las tarifas de los servicios públicos. Aspectos regulatorios, constitucionales y procesales*. Buenos Aires: Editorial Ábaco
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1991). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de derecho. Sección de Publicaciones
- SEVILLANO CHAVEZ, Sandra (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP
- SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo (2011). Definición y clasificación de tributos. En *Texto Único Ordenado del Código Tributario. Legislación, Doctrina y Jurisprudencia*. Lima: Ministerio de Justicia
- TARTARINI TAMBURINI, Tulio (2010). El tributo, su concepto y su identificación en esquemas de subsidios cruzados. En *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario y Pontificia Universidad Católica del Perú
- VALDÉS COSTA, Ramón (2001). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis S.A.
- VILLEGAS, Héctor B (1997). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma
- VILLAR ROJAS, Francisco José (2000). *Tarifas, Tasas, Peajes y Precios Administrativos*. Granada: Editorial Comares.

2. Artículos

- ARIÑO ORTIZ, Gaspar (2006). Logros y fracasos de la regulación. *Revista Themis*. Lima, número 52, pp. 43-53.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (2008). El régimen de los servicios públicos en la Constitución Peruana. *Revista Themis*. Lima, número 55, pp. 255-264.
- DURAN ROJO, Luis (2005). Alcances del Deber de Contribuir en el Perú. A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista Análisis Tributario*. Lima, Volumen XVIII número 211, pp. 12-16.

- FLORES RIVAS, Juan Carlos (2011) .Concepto y naturaleza de la subvención en el Derecho chileno. El caso de la concesión de obra pública. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. Valparaíso, XXXVII, pp. 329 - 367
- GÓMEZ-FERRER RINCON, Rafael (2015). Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria. *Actas del X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*. Madrid, pp. 31-67.
- MALJAR, Daniel Edgardo (1997). Naturaleza de la relación jurídica entre concesionario y usuario del servicio público. *La Ley*. Buenos Aires, F1245-1260.
- MEDRANO CORNEJO, Humberto (1990). En torno al concepto y a la clasificación de los tributos en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, número 18, pp. 37-50.
- OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario (2001). Quien Puede Efectuar el Pago y Quien está en aptitud de Hacerlo. *Revista Derecho @ Sociedad*, número 16. Pp. 251-263.
- QUINTANA SÁNCHEZ, Eduardo (2012) Naturaleza y efectos de los subsidios en Servicios Públicos. *Revista de derecho administrativo*. Circulo de derecho administrativo Pontificia Universidad Católica del Perú, número 12, Tomo I, pp. 75-83.
- RODRÍGUEZ FERNANDEZ-OLIVA, Alejandro (2008). La naturaleza tributaria de los ingresos procedentes de los servicios públicos de abastecimiento domiciliario de agua. Autonomía tributaria local y control de precios autonómico. *Revista Hacienda Canaria*. Tenerife número 25, pp. 133- 160.
- RODRIGUEZ MARQUEZ, Jesús (2008). “Los sistemas de colaboración público-privada para la provisión de bienes y servicios públicos. Su incidencia en el sistema de ingresos públicos”. *Revista Española de Control Externo*. pp. 111-139.
- SACRISTÁN, Estela (2001). El principio de proporcionalidad de las tarifas y la medición del consumo en los servicios públicos. *Revista La Ley*. E. pp. 7-15.
- SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo y VARGAS LEÓN, Luis (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. *Revista Ius et Veritas*, número 17, pp. 284-305.
- SOTO CARRILLO, Gerardo (2008). Las garantías formales de la regulación tarifaria (En particular en el régimen peruano de las telecomunicaciones”. *Revista de derecho administrativo*. Lima, número 5, pp. 51-70.
- TELLO PUERTA, Fernando (2012). Comentarios sobre la constitucionalidad y legalidad de la reciente creación del Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos y el Fondo de Inclusión Social Energético. *Revista Advocatus*. Lima, número 25, pp. 377-383.
- TORNOS MAS, Joaquín (1994). Potestad tarifaria y política de precios. *Revista de Administración Pública*, número 135, pp. 77-101.

TORNOS MAS, Joaquín (2007). Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación de servicios públicos locales. *Cuadernos de derecho local*, número 15, pp. 7-20.

VÁSQUEZ CORDANO, Arturo, GARCÍA CARPIO, Raúl, QUINTANILLA ACOSTO, Edwin, SALVADOR JÁCOME, Salvador y OROSCO ZUMARÁN, David (2012). Acceso a la Energía en el Perú: Algunas Opciones de Política. Documento de Trabajo N° 29. Oficina de Estudios Económicos – OSINERGMIN.

VILLAR ROJAS, Francisco José (1999). La contraprestación económica por los servicios e infraestructuras privadas de interés general. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*. Madrid, número 6, pp. 107-148.

ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando y VEGA LEÓN CABRERA, Sergio (2008). No tiene color y tampoco es rojo". Aciertos y desaciertos del tribunal Constitucional en torno al concepto del tributo. *Revista Themis*. Lima, número 55, pp. 225-242.

3. Páginas web

BEDON ROCHA, Cesar Augusto (2012). El SISE y el FISE no son recargos sino impuestos. Recogido del blog de Cesar Bedon Rocha
<http://cbedonrocha.blogspot.com/2012/03/el-sise-y-el-fise-no-son-recargos-sino.html>
Consulta 25 de junio de 2015

FAYA VIESCA, Jacinto (1981). Las tasas y las tarifas de los servicios públicos en los tres niveles de gobierno
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/gac/cont/1/efe/efe3.pdf>
Consulta 12 de junio de 2015

MARTIN FERNANDEZ, Javier y ANEIROS PEREIRA, Jaime (2004). Exposición de motivos – Ley 8/1989 de tasas y precios públicos
Id. vLex: VLEX-302277
<http://vlex.com/vid/302277>
Consulta 16 de mayo de 2015

MARTIN FERNANDEZ, Javier (2016). El precio del agua ¿tasa o tarifa?
http://cincodias.com/cincodias/2016/06/03/economia/1464968767_677220.html
Consulta 3 de setiembre de 2016

PÉREZ-REYES, Raúl (2006). Introducción a la Regulación de Tarifas de los Servicios Públicos
http://www.osinerg.gob.pe/newweb/uploads/Estudios_Economicos/DT22MetodosdeRegulaciondeTarifasenServiciosPublicos.pdf
Consulta 10 de junio de 2015

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). Diccionario de la lengua española. 23ª. ed.
<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>
Consulta 17 de enero de 2017

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco y ROBLES MORENO, Carmen del Pilar (2009). Una aproximación al concepto de tributo. Recogido del Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno: Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2009/09/14/una-aproximacion-al-concepto-de-tributo/>
Consulta 27 de setiembre de 2016

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco (2016). Los roles del Estado en la actividad tributaria. Recogido del Blog de Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León: Reflexiones sobre Temas de Derecho Tributario y Política Fiscal <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2011/08/19/los-roles-del-estado-en-la-actividad-tributaria/>
Consulta 27 de setiembre de 2016

4. Materiales de curso, seminario o taller

CÓRDOVA, Alex (2014). El régimen fiscal de la minería peruana. Trabajo presentado en el Seminario: Tributación de los Recursos Naturales (Hidrocarburos y Minería) dentro de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Lima: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

ZEGARRA, Juan Carlos (2015). Problemática de las exacciones con propósito especial en minería, petróleo y energía. Trabajo presentado en el XV Simposium de Tributación Mineroenergética. Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

