

Pontificia Universidad Católica del Perú
Facultad de Derecho



PUCP

Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

La naturaleza jurídica de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales

Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

AUTOR

Geraldine Tuesta

ASESOR:

Gloria Maria Viacava Paredes

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20111662

2020

Resumen

El presente artículo de investigación versa sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales, que es importante determinar a efectos de establecer cuáles son los criterios y/o principios que deben regir dichos pagos, así como cuáles son los órganos estatales especializados en la resolución de conflictos que tienen competencia para poder resolver controversias vinculados a dichos pagos. A efectos de determinar su naturaleza, se ha (i) establecido los elementos constitutivos del tributo, desarrollando qué debe entenderse por cada uno de ellos, (ii) establecido los elementos constitutivos de la Tasa sub especie derecho en la modalidad de uso o aprovechamiento de bienes públicos, desarrollando qué debe entenderse por cada uno de ellos; y, (iii) desarrollado el marco jurídico aplicable a los recursos naturales y sustentado las razones por las que se exigen las contraprestaciones. Siendo que, tras analizar todos dichos aspectos, se concluye que las contraprestaciones no tienen naturaleza tributaria, pues no se tratarían de una obligación ex lege y no toman en consideración la capacidad contributiva del sujeto obligado a su pago; los mismos que constituyen elementos constitutivos del tributo; y que además, no pueden ser considerados Tasas de la sub especie Derecho -como lo han llegado a señalar el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional- pues el sustento del cobro de las contraprestaciones no se sustenta en la prestación efectiva por parte del Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. En ese sentido, consideramos que las contraprestaciones se tratan de recursos originarios, distintos a los derivados dentro de los cuales se incluyen los ingresos de naturaleza tributaria, pues constituyen ingresos que se obtienen únicamente a cambio el uso y/o aprovechamiento que hacen los particulares de recursos naturales que constituyen bienes que forman parte del patrimonio del Estado.

Índice de Contenido

1. Introducción	4
2. El tributo	7
3. La Tasa	12
3.1. Elementos constitutivos del Derecho	16
4. Elementos constitutivos del tributo que no comparten las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales	19
4.1. Régimen jurídico aplicable a los recursos naturales.....	19
4.2. Los recursos naturales como bienes de dominio público	22
4.3. La contraprestación pagada por el uso y/o aprovechamiento de los recursos naturales	26
4.4. Justificación de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales	28
4.5. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no son obligaciones ex lege.....	30
4.6. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no toman en consideración la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago	31
5. Razones que sustentan que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no constituyen una Tasa de la sub especie Derecho	31
5.1. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no suponen la prestación de un servicio.....	33
6. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales son recursos originarios	35
7. Conclusiones	39
8. Bibliografía	42

1. Introducción

El presente artículo de investigación versa sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales, las mismas que han sido ampliamente cuestionadas y analizadas por los diferentes órganos resolutores de conflictos como el Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, quienes han tenido posiciones distintas. Principalmente, la posición de dichos órganos ha oscilado entre señalar que si se tratan o no de recursos de naturaleza tributaria.

En efecto, a modo de ejemplo se tiene la Resolución No. 796-1-99 relacionada a la Tarifa de uso de agua subterránea, en la que el Tribunal Fiscal indica que si bien doctrinariamente los ingresos que el Estado percibe por el uso de los bienes de dominio público constituyen recursos originarios (distintos de los tributarios), dicha clasificación no ha sido adoptada por el legislador, pues éste optó por configurarlos como un supuesto de la sub especie Derecho; y, que si bien el Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público no encaja dentro del concepto de Tasa establecido en la doctrina, el legislador consideró extender este concepto a este supuesto.

En la línea de lo expuesto, el Magistrado Landa en su voto singular expuesto en relación con la Sentencia recaída en el expediente No. 04899-2007-PA/TC, considera que la Tarifa de uso de agua subterránea constituye una Tasa de la sub especie Derecho que se configura sin la prestación de un servicio por parte del Estado; y, que en consecuencia, la determinación de la tasa se realizará en base a otros elementos distintos al costo de la prestación, lo que obedece a la especial esencia de los recursos naturales cuya explotación no puede ser regulada con los elementos tradicionales de la Tasa.

Asimismo, con relación al Canon por el uso del espectro radioeléctrico, en la Resolución No. 02836-5-2009, el Tribunal Fiscal señala que en la medida que el pago del denominado canon por uso del espectro radioeléctrico es exigido por el Estado en

virtud del uso de un bien de dominio público, dicho concepto califica como un derecho al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

Aunque el Tribunal Constitucional no ha evaluado aún la naturaleza jurídica del Canon por el uso del espectro radioeléctrico, en la Sentencia vinculada al Expediente No. 03480-2019-PC/TC, el Tribunal Constitucional ha indicado que existe controversia en relación a la naturaleza tributaria del referido canon. pues si bien el Tribunal Fiscal señala que se trata de un recurso de naturaleza tributaria y que califica como una tasa de la sub especie derecho por ser un pago exigido en virtud del uso de un bien de dominio público; mediante el Informe No. 034-2016-PCM-SGP/AAM, la Secretaría de Gestión Pública de la Presidencia del Consejo de Ministros concluyó que el mencionado canon no es un recurso de naturaleza tributaria y constituye más bien una contraprestación por el uso temporal del recurso natural.

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia en la Casación Nos. 11585-2014 LIMA sostiene que la Tarifa de uso de agua subterránea no se trata de un recurso de naturaleza tributaria, sino una retribución económica por el uso y/o aprovechamiento de dicho recurso natural.

Resulta importante investigar los tributos, estableciendo cuáles son los elementos constitutivos del tributo que nos permita determinar si las contraprestaciones que exige el Estado cumplen con dichas condiciones o no; y, en consecuencia, si tienen o no naturaleza tributaria, pues dependiendo de ello, en primer lugar, se podrá establecer cuáles son los criterios y/o principios que deben de regir dichos pagos.

En efecto, los recursos tributarios deben de cumplir con los principios tributarios incorporados en la Constitución como el de reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, etc.

En segundo lugar, resulta importante determinar la naturaleza tributaria o no de diversos pagos que obtiene el Estado porque, a partir de ello, va a ser posible establecer si determinados órganos estatales especializados en la resolución de conflictos tienen

competencia para poder resolver controversias vinculados a dichos pagos.

En ese sentido, el presente trabajo de investigación tiene como finalidad determinar ¿Cuál es la naturaleza jurídica de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales? A fin de dar una respuesta a dicho cuestionamiento y tomar una posición al respecto, se ha (i) establecido los elementos constitutivos del tributo, desarrollando qué debe entenderse por cada uno de ellos, (ii) establecido los elementos constitutivos de la Tasa sub especie derecho en la modalidad de uso o aprovechamiento de bienes públicos, desarrollando qué debe entenderse por cada uno de ellos; y, (iii) desarrollado el marco jurídico aplicable a los recursos naturales y sustentado las razones por las que se exigen dichos pagos.

Ahora bien, nosotros discrepamos de la posición del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional que señala que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales se tratan de recursos de naturaleza tributaria pues si bien reconocemos que los recursos naturales califican como bienes de dominio público afectos al uso público, cuyo aprovechamiento está sujeto al otorgamiento de un título habilitante, el solo hecho de tener dicha calidad no significa que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de los recursos naturales califiquen como tasas de la sub especie derecho, pues no cumplen con los elementos constitutivos de dichos conceptos y más bien se tratan de recursos originarios que obtiene el Estado.

En efecto, teniendo en consideración los elementos constitutivos del concepto de tributo, los pagos realizados por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no tienen naturaleza tributaria porque no se tratarían de una obligación ex lege y no toman en consideración la capacidad contributiva del sujeto obligado a su pago cómo se desarrollará en lo largo del trabajo de investigación.

Adicionalmente, discrepamos de la posición que señala que se tratan de Tasas de la sub especie Derecho porque, además de considerar que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no cumplen con elementos constitutivos del concepto de tributo, estos tampoco cumplen con elementos constitutivos de las tasas

de la especie derecho. Específicamente, no se tratan de tasas de la sub especie derecho porque su cobro no se sustenta en la prestación efectiva por parte del Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

En efecto, el cobro de dichas contraprestaciones no se justifica en la prestación de algún servicio a favor de los particulares, pues no se realiza ninguna actividad a favor de ellos, por lo que no se configura tampoco el supuesto de una Tasa de la sub especie Derecho.

En ese sentido, consideramos que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales se tratan de recursos financieros del Estado son recursos originarios, distintos a los derivados dentro de los cuales se incluyen los ingresos de naturaleza tributaria, pues constituyen ingresos que se obtienen únicamente a cambio el uso y/o aprovechamiento que hacen los particulares de recursos naturales que constituyen bienes que forman parte del patrimonio del Estado.

2. El tributo

Si bien en la legislación no existe una definición expresa de tributo, se debe acudir a las normas legales, la jurisprudencia y la doctrina a efectos de establecer los elementos que componen esta clase de recurso.

El artículo 74 de la Constitución establece que los diferentes niveles de gobierno - central, regional y local- pueden de crear impuestos, tasas y contribuciones, según la potestad tributaria asignada.

Y si bien la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario no indica una definición de tributo, si establece las definiciones de cada una de las especies tributarias mencionadas, en base a cuyos elementos comunes debe de elaborarse la definición de tributo.

En efecto, se indica en dicha norma se indica que el impuesto es aquel tributo cuyo

cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; que la contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; mientras que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Precisando, además, que las tasas, pueden ser arbitrios -tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público-, derechos -tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos- y licencias -tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización-.

Asimismo, de la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional se puede apreciar que dichos órganos resolutores de conflictos han adoptado –en la mayoría de los casos- la siguiente definición de tributo: “Obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye una sanción de 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” (Ataliba 1987:37).

Sin embargo, en la Resolución No. 05434-5-2002, el Tribunal Fiscal también toma en consideración la definición de tributo de Villegas, quien lo define como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda en cumplimiento de sus fines”.

De igual forma, a través de la Resolución No. 02862-Q-2016, el Tribunal Fiscal también acoge la definición de tributo desarrollada por Ferreiro Lapatza, para quien el tributo es “una obligación de dar una suma de dinero establecida por ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos”.

Por su parte, para Sandra Sevillano, el tributo es aquella obligación ex lege que el Estado exige por su poder de imperio, que consiste en dar una suma dineraria o una especie valuable en moneda de forma definitiva, cuya finalidad esencial es permitir el financiamiento del Estado; y, cuyos hechos descritos en la norma y que generan la obligación de pago del tributo tienen relación con la capacidad contributiva (2014:44-45).

Asimismo, Zuzunaga y Vega consideran que “El tributo es 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” (2008:226).

Partiendo de las normas legales, así como de las definiciones que han sido expuestas en la jurisprudencia y la doctrina, consideramos que los elementos constitutivos del tributo deberían ser los siguientes:

➤ **Debe de tratarse de una obligación pecuniaria**

El tributo debe consistir en una obligación de dar, en general, una suma de dinero debido al carácter monetario o pecuniario de las haciendas públicas; es decir, la existencia de una contabilidad estatal, que se encuentra homogenizada en moneda, ocasiona que la determinación de la obligación tributaria sea, mayoritariamente en dinero; aunque ello no impide que esta consista en dar bienes susceptibles de valuación económica.

➤ **Debe tratarse de una obligación ex lege**

Que el tributo sea una obligación ex lege implica que surge con independencia de la voluntad del obligado y se origina por acaecer en la realidad el hecho descrito por la norma (hecho imponible), sin que los sujetos obligados a su pago puedan sustraerse de dicha obligación.

Es decir, el Estado exige el tributo por su poder de imperio, de modo unilateral y sin que participe la voluntad del obligado.

Por ello, que el tributo sea una obligación ex lege implica que la hipótesis de incidencia (el aspecto generador de la obligación) debe estar vinculada con actividades económicas del particular o actividades desplegadas por el Estado, razón por la cual Zuzunaga y Vega indican que:

(...) la naturaleza ex lege del tributo entendida como actividad económica del particular o actividad del Estado cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación, descarta de plano que pueda pensarse si quiera que compartan naturaleza tributaria otros ingresos públicos tales como los derivados de la explotación del patrimonio estatal –donde la causalidad del ingreso público está dada justamente por el patrimonio del Estado-, las sanciones que provienen de conductas antijurídicas y el crédito público (2008:231)

➤ **Que no constituya una sanción por acto ilícito**

De la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario se desprende que los impuestos, tasas y contribuciones constituyen obligaciones pecuniarias que se establecen por razones distintas al de castigar una conducta antijurídica.

En efecto, como señala Ataliba, la multa se caracteriza por constituir una sanción por la comisión de un acto ilícito; por lo que se caracteriza por ser una reparación patrimonial por el daño ocasionado; mientras que el tributo no constituye una sanción por violación de ningún precepto ni constituye una reparación patrimonial (1987:40).

Siendo ello así, el Estado no impone tributos con la intención de sancionar una conducta antijurídica; sino que dicho ingreso proviene de la concreción de la hipótesis de incidencia.

➤ **Que grave una manifestación de capacidad contributiva de los sujetos pasivos**

Conforme se establece en el fundamento 11 de la Sentencia vinculada al Expediente No. 0033-2004-AI/TC, la capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que es establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza –que luego de ser evaluados por el legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica- son elevados al rango de categoría imponible.

Y en la medida de que los tributos van a estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la capacidad contributiva implicará que se exija tributar de forma similar a quienes tiene una capacidad contributiva similar y desigual a quienes no, lo que implica que el tributo constituye un fin en sí mismo, al conseguir en la medida de lo posible igualdad material entre los contribuyentes a través de la redistribución de la renta y la riqueza.

La capacidad contributiva es un elemento o característica que diferencia al tributo de otro tipo de recursos que obtiene el Estado, pues como indica Tarsitano “La existencia de capacidad contributiva distingue a las prestaciones tributarias de otras prestaciones coactivas de naturaleza patrimonial que, aunque comparten ciertos rasgos comunes –como el principio de legalidad, por ejemplo-, asumen presupuestos diferentes” (2014:121).

Por ejemplo, cuando se pagan las multas u otras sanciones de carácter pecuniario, la sanción está impuesta con la intención de castigar una conducta antijurídica y perseguir el restablecimiento del orden anterior, y no se obedece a ningún elemento que revele la capacidad contributiva de los obligados a su pago.

Cabe resaltar que, el Tribunal Constitucional ha reconocido que la capacidad contributiva es un elemento configurativo del tributo, conforme se puede apreciar del fundamento 12 de la sentencia vinculada al Expediente No. 0033-2004-

AI/TC:

La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.

Por lo expuesto, los tributos que se establezcan deben de sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, por lo que solo tendrán deber de contribuir a los gastos del Estado aquellos que demuestren –mediante manifestaciones de riqueza- tener la aptitud para ser sujetos de obligaciones tributarias.

3. La Tasa

Teniendo en consideración que el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional han considerado que los pagos realizados por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales constituye una Tasa de la sub especie Derecho porque se estarían ante el uso o aprovechamiento un bien público, nos concentraremos en analizar los elementos que deben de cumplirse para que se configure este supuesto del Derecho.

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece que la Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente; y, añade que no es Tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual a efectos de distinguirlos de los precios públicos.

Sobre el particular, Sevillano define a la tasa como aquel “(...) tributo que el

contribuyente paga por un servicio prestado por el Estado que tiene la característica de ser individualizado y que corresponde a sus actividades administrativas o servicios públicos propios” (2014:53).

Por su parte, Villegas considera que la tasa “(...) es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente” (2001:90).

Partiendo de la definición establecida en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, los elementos constitutivos de la Tasa son los siguientes:

➤ **Servicio público inherente a la soberanía estatal**

Los servicios públicos son aquellas actividades económicas de especial trascendencia para la vida del país, de carácter prestacional, respecto de las cuales le corresponde al Estado cumplir un rol de garante o asegurador de la satisfacción de las necesidades públicas para alcanzar el bienestar general (Danos 2008:258).

Es decir, los servicios públicos son aquellas actividades de especial trascendencia que el Estado realiza con el fin de procurar la satisfacción de las necesidades públicas, pero para que se configure la Tasa es necesario que se traten de servicios inherentes al Estado.

Lo expuesto, se encuentra en la línea de lo señalado por Valdés Costa, para quien la Tasa se configura cuando se trata de servicios inherentes al Estado que no puedan ser prestados por los particulares, dada su íntima vinculación con la noción de soberanía (1970:302).

En el mismo sentido, Villegas considera que solo los servicios inherentes a la soberanía estatal pueden dar lugar a tasas, pues considera que “Aun admitiendo la moderna concepción intervencionista que amplía el campo de acción del Estado y que torna indispensable su obligación de actuar promoviendo el

bienestar general (...), aun aceptándolo como verdad indiscutible, creemos factible efectuar una clara división según la diferente entidad de las necesidades públicas que el Estado debe satisfacer” (2001:94).

En ese sentido, para que se configure la Tasa, los servicios públicos a los que se hace referencia deben de consistir en actividades inherentes a la labor del Estado; es decir, deben de cubrir necesidades públicas absolutas que se caracterizan por ser de ineludible satisfacción –pues sin ellos no se concibe una comunidad organizada-, cuya satisfacción es imposible que la obtengan los individuos de forma aislada; y, que obligan y justifican la existencia del Estado (Sevillano 2014:19).

En ese sentido, el servicio público –al que se hace referencia en la Tasa- debe de consistir en una actividad inherente a la labor del Estado.

➤ **Servicio individualizable en el contribuyente**

De acuerdo a Valdés, a efectos de que se configure la Tasa, los servicios a los que se hace referencia deben de ser susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso (1970:299).

De igual forma, Villegas considera que es fundamental para la noción de tasa que el servicio sea divisible, dado que si el servicio no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, no será posible su particularización en alguna persona (2001:93).

Por lo expuesto, a efectos de que se configure la Tasa es necesario que los servicios que se prestan sean divisibles; es decir, susceptibles de fragmentarse en unidades independientes de uso o consumo a efectos de que pueda ser individualizable en el particular que lo recibe.

➤ **Servicio prestado de forma efectiva**

La mera existencia teórica de un servicio no constituye un presupuesto suficiente para crear una tasa.

Un servicio debe ser considerado como prestado efectivamente cuando el Estado lleve a cabo dicho servicio, no interesando si el particular utiliza o no el servicio; pues para efectos de que se configure la tasa –y se exija el financiamiento a los particulares- es suficiente que el Estado incurra en gastos y ponga en marcha el respectivo servicio público (Ruiz de Castilla 2017:59).

Cabe destacar que, como se desprende de la norma, cuando se hace referencia a prestación efectiva, implica que necesariamente que el Estado tiene una obligación de hacer a favor de los contribuyentes; es decir, implica una actuación a favor de los particulares, pues no habría justificación de que se cobre un monto a los particulares una Tasa, si el Estado no ha incurrido en gastos con la finalidad de prestarle algún servicio.

Como ejemplo de una Tasa de la sub especie Derecho en la modalidad de uso o aprovechamiento de bienes públicos, en nuestro ordenamiento jurídico, se encuentra el Derecho de Parqueo que se aprobó mediante el Edicto No. 184-93 de la Municipalidad Metropolitana de Lima, que establecía la obligación de pagar una tasa por el uso de estacionamientos y por el servicio de guardianía del vehículo que se prestaba.

Asimismo, también la Tasa por Ocupación de la Vía Pública respecto de cabinas telefónicas cobrada por la Municipalidad Provincial del Santa.

Conforme se indica en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 9508-2-2001, la Municipalidad cobraba una tasa por el uso que vías públicas que además involucraba un servicio de mantenimiento por parte de la Municipalidad; como se puede apreciar, en dicho caso, se evidencia no solo el uso o aprovechamiento que realizan los particulares de un bien público (bien de uso público) sino que también involucraba la prestación de un servicio público por parte del Estado.

Actualmente, no existen muchas figuras jurídicas vigentes en el ordenamiento jurídico que califiquen como una Tasa de la sub especie Derecho en la modalidad de uso o aprovechamiento de bien público.

Como se desprende de lo hasta aquí indicado, para que se configure la Tasa, el servicio público debe de necesariamente consistir en el desarrollo de prestaciones de hacer o actividades por parte del Estado que se caractericen por tratarse de servicios públicos, individualizables en el contribuyente y prestados de forma efectiva en los términos señalados.

3.1. Elementos constitutivos del Derecho

Tal como se puede verificar de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el Derecho es una sub especie de la Tasa, la misma que se paga por la prestación de un servicio público de carácter administrativo o por el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

A efectos de determinar si un recurso califica como un Derecho, en primer lugar, debe verificarse si este cumple con los elementos constitutivos de la Tasa, toda vez que en nuestro ordenamiento jurídico se ha optado por configurar o estructurar el Derecho como una sub especie del tributo Tasa, tal como se puede apreciar de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

Siendo ello así, un concepto que pretenda ser considerado como Derecho deberá estar vinculado a un servicio: (i) inherente a la soberanía estatal; (ii) individualizable en el contribuyente; y, (iii) prestado de forma efectiva.

En ese sentido, el pago que realiza un contribuyente por el uso o aprovechamiento de un bien público constituirá una Tasa de la sub especie Derecho, siempre y cuando exista la ejecución de una actividad estatal que cumpla con las características antes mencionadas.

Adicionalmente, el Derecho por el uso o aprovechamiento de un bien público, se configurará siempre y cuando estén presentes –adicionalmente- los siguientes elementos:

➤ **Bien público**

Según el artículo 73 de la Constitución de 1993, los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles. Indicando, además, que los bienes de uso público pueden ser concedidos a particulares, conforme a ley, para su aprovechamiento.

Conforme lo establece el artículo 3 de la Ley No. 29151 – Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales-, los bienes estatales son los bienes de dominio privado y de dominio público, que tienen como titular al Estado o a cualquier entidad pública que conforma el Sistema Nacional de Bienes Estatales, independientemente del nivel de gobierno al que pertenezcan.

Por su parte, el artículo 2 del Reglamento de la Ley No. 29151 –Reglamento de la Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales- indica que los bienes de dominio público son aquellos bienes estatales destinados al uso público o que sirven de soporte para la prestación de cualquier servicio público; que tienen el carácter de ser inalienables e imprescriptibles; y, sobre los cuales el Estado ejerce su potestad administrativa, reglamentaria y de tutela conforme a ley.

Ahora bien, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece que los Derechos son aquellas Tasas que se pagan, entre otro, por el uso o aprovechamiento de un bien público. Sin embargo, ¿qué debe entenderse por bien público?

El Tribunal Fiscal ha considerado que los bienes públicos a los que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario son todos

aquellos bienes que califiquen como de dominio público.

Sin embargo, la interpretación que realiza el Tribunal Fiscal y a la que se adhiere el Tribunal Constitucional, no toma en cuenta que no todo bien de dominio público puede configurar el supuesto de Derecho al que se hace referencia. Veamos.

Según el artículo 128 de la Constitución de 1979, vigente al momento en que se publicó el Decreto Ley No. 25859 –mediante el cual se aprueba un nuevo texto del Código Tributario estableciéndose que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente; y que, los Derechos son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos-, indicaba lo siguiente: “Los bienes públicos, cuyo uso es de todos, no son objeto de derechos privados”.

Siendo ello así, el concepto de bien público establecido en la Norma II del Título Preliminar del Código debe ser interpretado a la luz del artículo 128 de la Constitución de 1979.

En ese sentido, los bienes públicos deben ser considerados como aquellos bienes que pueden ser usados por cualquier persona, conforme se desprende la mencionada norma constitucional. Es decir, consideramos que los bienes públicos a los que hace referencia la sub especie Derecho, deberían ser aquellos bienes de dominio público afectos al uso público.

Así, los bienes públicos a los que está haciendo referencia la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario son los parques, plazas, infraestructuras viales, vías férreas, caminos, puentes, entre otros, cuya administración, conservación y mantenimiento corresponde a una entidad, conforme lo establece el artículo 2 del Decreto Supremo No. 007-2008-Vivienda –Reglamento de la Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales-.

➤ **Uso o aprovechamiento**

El uso o aprovechamiento que realicen los particulares deberá de efectuarse sobre bienes públicos; es decir, sobre bienes de dominio público afectos al uso público.

Cabe destacar que, el uso o aprovechamiento al que se hace referencia implica el uso privativo o particular de determinados bienes público.

4. Elementos constitutivos del tributo que no comparten las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales

A efectos de demostrar que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no constituyen recursos de naturaleza tributaria, a continuación, se explicará brevemente el régimen jurídico aplicable a los recursos naturales y las razones que sustentan dichos pagos.

4.1. Régimen jurídico aplicable a los recursos naturales

El artículo 66 de la Constitución Política de 1993 señala que los recursos naturales, renovables y no renovables, son Patrimonio de la Nación. Siendo el Estado, el soberano en su aprovechamiento.

Adicionalmente, se indica que por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares.

En línea con lo indicado, el artículo 3 de la Ley No. 26821 –Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales- indica que los recursos naturales son todos aquellos componentes de la naturaleza susceptibles de ser aprovechados por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades, que tienen un valor actual o potencial en el mercado; tales como: las aguas (superficiales y subterráneas); el suelo, subsuelo y las tierras por su capacidad de uso mayor (agrícolas, pecuarias, forestales y

de protección); la diversidad biológica (como las especies de flora, de la fauna y de los microorganismos o protistas; los recursos genéticos, y los ecosistemas que dan soporte a la vida); los recursos hidrocarburíferos, hidroenergéticos, eólicos, solares, geotérmicos y similares; la atmósfera y el espectro radioeléctrico; los minerales; y los demás considerados como tales.

Asimismo, conforme lo establece el artículo 4 de dicho cuerpo normativo, los recursos naturales mantenidos en su fuente sean renovables o no, son Patrimonio de la Nación. Siendo que, los frutos y productos de los recursos naturales son del dominio de los titulares de los derechos concedidos sobre ellos.

Como se indicó, los recursos naturales se clasifican en renovables y no renovables; y aunque no existe norma legal que nos establezca qué elementos diferencian a un recurso renovable de uno no renovable, la definición legal más próxima la podemos extraer de los artículos 890 y 894 del Código Civil que establecen que los frutos son los provechos renovables que produce un bien, sin que altere ni disminuya su sustancia; mientras que los productos son los provechos no renovables que se extraen de un bien.

Partiendo de ello, los recursos renovables son aquellos cuyas condiciones y disposición no se encuentran alteradas o disminuidas cuando son aprovechados; mientras que los recursos no renovables son aquellos que se agotan en su explotación o aprovechamiento.

En efecto, el carácter de renovable o no renovable de un recurso natural no constituye una constante histórica y no puede determinarse por su aparente disponibilidad ilimitada, pues el tipo de aprovechamiento que realicen los agentes socioeconómicos va a influenciar en la condición de recurso renovable o no.

Lo indicado es confirmado por Figallo, quien sostiene lo siguiente:

La equivocada creencia de que las fuentes naturales de riqueza son ilimitadas y que cualquiera que sea su manejo se renuevan constantemente, ha impulsado la desenfrenada

e irracional depredación de nuestros recursos y ocasionado no sólo su pérdida sino daños irreparables a otros. Desde un punto de vista ecológico, en strictu sensu, ningún recurso es totalmente renovable. La renovabilidad depende de la forma como se usa el recurso o como se ve afectado por el manejo de otros recursos que interactúan con él en un mismo sistema.

(...)

Los excesos cometidos en nuestra época demuestran que ciertos elementos de la naturaleza llamados tradicionalmente “bienes libres” considerados inagotables (agua y aire) pueden agotarse o convertirse en escasos en la medida que su utilización se traduzca en una pérdida de calidad incapacitándolos para satisfacer las necesidades humanas (...). (Figallo 1990:314)

El tipo de uso o aprovechamiento que se realice de un recurso natural es un factor que debe ser tomado en consideración a efectos de determinar su renovabilidad, tal como lo reconoce el Tribunal Constitucional en el fundamento 28 de la Sentencia vinculada al Expediente No. 0048-2004-PI/TC al señalar que “(...) un recurso será renovable en la medida que su utilización o aprovechamiento no se realice de manera desmesurada e irracional.”

Conforme lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la Sentencia vinculada al Expediente No. 0048-2004-PI/TC, el ejercicio del dominio que el Estado otorga a los particulares sobre los recursos naturales tiene como regla imperativa el aprovechamiento sostenible de los mismos, en las condiciones y las limitaciones que establezca el título habilitante respectivo; siendo que el aprovechamiento sostenible de los recursos consiste en su explotación eficiente; bajo el principio de sustitución de valores y beneficios reales, evitando o mitigando el impacto sobre otros recursos del entorno y del ambiente.

Asimismo, indica que el bien común y el interés general son principios componentes de la función social de la propiedad y que deben de ser tomados en cuenta al llevar a cabo el aprovechamiento de recursos naturales, en específico, tales principios deben adquirir su concreta manifestación en el aprovechamiento sostenible del patrimonio nacional, en la protección del medio ambiente, de la vida y de la salud de la población,

y, desde luego, en la búsqueda de la equidad en la distribución de la riqueza. Pues, el Estado, así como tiene el deber de garantizar la propiedad privada, tiene también la obligación de proteger y garantizar la propiedad pública.

4.2. Los recursos naturales como bienes de dominio público

De acuerdo a la Constitución y la normativa aplicable, consideramos que los recursos naturales constituyen bienes de dominio público, conforme sustentamos a continuación.

Según el artículo 73 de la Constitución, los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles. Indicando, además, que los bienes de uso público pueden ser concedidos a particulares, conforme a ley, para su aprovechamiento.

Sin embargo, corresponde preguntarnos: ¿Qué implica que un bien sea de dominio público?

Según Rojas, el dominio público es una creación jurídica que ocasiona que exista una intervención administrativa sobre determinados bienes (corpóreos o incorpóreos, naturales o artificiales) que están afectos al uso o al servicio público; precisando que dicha categoría jurídica abre un espacio de intervención administrativa para la actuación pública a través de diversas técnicas de policía (2008:134)

Por su parte, Gamarra señala que el dominio público “(...) es un concepto instrumental, de naturaleza compleja, que es empleado por el Estado para extraer un bien determinado del mercado, a fin de impedir que este pueda ser transferido o adquirido por prescripción (...)”. (2007:277)

En relación al dominio público, Bernal considera que se trata de aquel régimen jurídico que el ordenamiento otorga a la Administración para que ésta, mediante su gestión y control, garantice el destino de determinados bienes, ya sean muebles o inmuebles, al uso público o a un servicio público, mediante una necesaria afectación del bien; y que

como consecuencia de la referida afectación, resultan sometidas a un régimen especial de utilización y protección (2006:268-269).

Teniendo en consideración las definiciones expuestas, se puede indicar que el dominio público es una creación jurídica empleada a efectos de que determinados bienes - corpóreos o incorpóreos, naturales o artificiales- afectos al uso o al servicio público sean extraídos del mercado, impidiendo que sean transferidos o adquiridos por prescripción e irrogando al Estado facultades especiales sobre su administración.

Cabe destacar que, el dominio público no debe entenderse como un régimen de propiedad estatal, sino como un título jurídico de potestades públicas en virtud de la cual la Administración regula y ordena el aprovechamiento de determinados bienes a fin de asegurar el interés nacional (Kresalja y Ochoa 2009:419).

En efecto, la concepción del dominio público como un derecho de propiedad es una postura ya superada, pues –en realidad- el dominio público se configura como un régimen ordenador del uso de determinados bienes que sirven a un fin de interés público.

Asimismo, conforme lo indica Huapaya, la condición de demanialidad descrita da lugar a los efectos que el artículo 73 de la Constitución reconoce a los bienes de dominio público, a saber: su carácter inalienable e imprescriptible. Así, el carácter inalienable implica que, en tanto estos bienes se encuentran excluidos del tráfico privado, no pueden ser objeto de ningún acto de disposición o gravamen. De otro lado, el carácter imprescriptible, implica que dichos bienes no pueden ser objeto de prescripción adquisitiva de dominio (2014:335).

Ahora bien, cuando un bien es considerado como de dominio público, se hace referencia a que este cumple con los siguientes elementos: subjetivo y objetivo (Rojas 2008:134-135).

El elemento subjetivo hace referencia al tipo de titularidad especial que ostenta el Estado sobre los bienes de dominio público.

El artículo 66 de la Constitución señala que los recursos naturales, renovables y no renovables, son Patrimonio de la Nación, siendo el Estado soberano en su aprovechamiento. Y por su parte, el artículo 3 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales señala que, entre otros, el agua, los hidrocarburos, minerales, los recursos hidrobiológicos, recursos forestales así como el espectro radioeléctrico constituyen recursos naturales.

Siendo ello así, de la interpretación conjunta de ambas normas, se desprende que los recursos naturales constituyen patrimonio de la Nación; y, sobre los cuales, el Estado es soberano en su aprovechamiento.

Lo indicado en las mencionadas normas significa que el Estado no tiene un derecho de propiedad sobre dicho recurso, sino que por ser un bien de todos, pero con la imposibilidad de llamar propietario a cada uno de los miembros del país ni al Estado mismo, le corresponde a éste ejercer la titularidad sobre los mismos para administrarlos en bienestar de la colectividad, otorgando derechos para su uso y goce que satisfagan el interés general.

En ese sentido, el Estado cuenta con poderes para legislar, administrar y resolver las controversias que se puedan suscitar en torno a su mejor aprovechamiento.

El tipo de dominio que posee el Estado sobre los recursos naturales, al que se hace referencia, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente No. 00003-2006-AI/TC, en donde se indica lo siguiente:

5. (...) Que los recursos naturales, in totum, sean patrimonio de la Nación implica que su explotación en ningún caso pueda ser separada del interés nacional y el bien común, por constituir una universalidad patrimonial reconocida para los peruanos de todas generaciones. Los beneficios derivados de su utilización deben de alcanzar a la Nación

en su conjunto, por lo que queda proscrita su explotación con fines exclusivamente individualistas o privatísticos.

Los recursos naturales reposan jurídicamente en el dominio del Estado, como expresión jurídico-política de la Nación. Reconocer que el Estado es soberano en su aprovechamiento (artículo 66 de la Constitución), significa que es bajo su *ius imperium* y supervisión que debe desarrollarse su aprovechamiento y goce.

Por su parte, el elemento objetivo hace referencia a los bienes -corpóreos o incorpóreos, naturales o artificiales- que por ser de uso público o ser destinados al servicio público, conforme a lo dispuesto en la ley, tienen carácter de inembargables e imprescriptibles.

En efecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia vinculada al Expediente No. 00915-2012-PA/TC, en el fundamento 8, señala que lo que hace que un bien del Estado tenga la condición de bien de dominio público es su afectación al servicio o uso público; razón por la cual, dichos bienes cuentan con las características de inalienable e imprescriptibles, conforme al artículo 73 de la Constitución.

Teniendo en cuenta lo indicado en las mencionadas normas y las características propias de este tipo de recurso natural, podemos señalar que los recursos naturales constituyen bienes de dominio público, toda vez que se trata de bienes corpóreo o incorpóreos naturales afectos al uso público.

Que los recursos naturales sean bienes corpóreos o incorpóreos dependerá de si son o no tangibles a los sentidos; que sean bienes naturales significa que son encontrados en la naturaleza o el ecosistema; y, que sean bienes de utilidad pública o uso público implica que son imprescindibles para la vida y la satisfacción de las necesidades de los seres humanos y constituyen una fuente de valor económico (Rojas 2008:134).

Además, la posición expuesta se encuentra respaldada por el Tribunal Constitucional, quien en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0048-2004-PI/TC, reconoce que los

recursos naturales son bienes de dominio público, conforme se puede apreciar de lo expuesto en el Fundamento No. 98:

98. Los recursos naturales renovables y no renovables, al ser bienes que integran el dominio público cuyo titular es la Nación –no son objeto de un derecho real de propiedad en el sentido civilista del mismo- configuran lo que se denomina una “propiedad especial”. Esta se caracteriza por estar sometida a una normativa específica de Derecho Público, que consagra su indisponibilidad, dada su naturaleza de inalienable e imprescriptible, a tenor del artículo 73 de la Constitución Política del Perú, quedando, en consecuencia, excluida del régimen jurídico sobre la propiedad civil.

En ese sentido, de la interpretación conjunta de los artículos 66 y 73 de la Constitución, así como el artículo 3 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales se desprende que los recursos naturales se encuentran jurídicamente dentro del dominio del Estado; y los mismos califican como bienes de dominio público afectos al uso público, cuyo aprovechamiento está sujeto al otorgamiento de un título habilitante.

4.3. La contraprestación pagada por el uso y/o aprovechamiento de los recursos naturales

Como se indica en el artículo 66 de la Constitución, los recursos naturales constituyen Patrimonio de la Nación y el Estado es quien ostenta el dominio y ejerce soberanía sobre ellos, siendo que los mismos no pueden ser objeto de propiedad privada; sin embargo, es el Estado quien fijará las reglas para su mejor aprovechamiento.

En relación a las condiciones para el otorgamiento a los particulares de los recursos naturales, Enrique Lastres señala que el Estado otorga diferentes tipos de títulos a los particulares para el aprovechamiento de los recursos naturales como la concesión, licencias, permisos y autorizaciones; los mismos que se diferenciarán por su temporalidad (indefinidos y temporales), que pueden provenir de actos administrativos

o de contratos y que, además, pueden implicar cumplir con diversas prestaciones y contraprestaciones, según la legislación aplicable a cada recurso (1994:140).

Según el artículo 20 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, como contraprestación por el uso y/o aprovechamiento de los recursos naturales, se exige a los particulares entregar al Estado una contraprestación económica, que tiene sustento en el artículo 66 de la Constitución. Adicionalmente, dicho artículo indica que dichas retribuciones económicas toman en cuenta criterios económicos, sociales y ambientales.

En el caso del recurso natural agua, el artículo 90 de la Ley de Recursos Hídricos –Ley No. 29338- señala que los titulares de los derechos de uso de agua están obligados a contribuir al uso sostenible y eficiente del recurso mediante el pago de, entre otros, la retribución económica por el uso del agua. Además, precisa que la retribución económica por el uso del agua es el pago que en forma obligatoria deben de abonar al Estado todos los usuarios de agua como contraprestación por el uso del recurso, sea cual fuere su origen, la misma que se fija por metro cúbico de agua utilizada y es establecida por la Autoridad Nacional en función de criterios sociales, ambientales y económicos.

Asimismo, en el caso de los hidrocarburos, el artículo 45 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos –Decreto Supremo No. 042-2005-EM- señala que los contratistas pagarán la regalía por cada contrato de licencia en función de la producción fiscalizada de hidrocarburos provenientes del área de dicho contrato. Precisando que, el contratista pagará al Estado la regalía en efectivo, de acuerdo con los mecanismos de valorización y de pago que se establezcan en cada contrato, teniendo en cuenta que los hidrocarburos líquidos serán valorizados sobre la base de precios internacionales y el gas natural sobre la base de precio de venta en el mercado nacional o de exportación, según sea el caso.

Respecto de los minerales, el artículo 2 de la Ley de Regalía Minera – Ley No. 28258- señala que la regalía minera es la contraprestación económica que los sujetos de la

actividad minera pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos.

En el caso de los recursos forestales, el artículo 49 de la Ley Forestal y de Fauna Silvestre –Ley No. 29763– indica que, para el aprovechamiento en los ecosistemas forestales y otros ecosistemas de vegetación silvestre, incluyendo bienes y servicios, se paga una retribución económica a favor del Estado por derecho de aprovechamiento.

De igual forma, en el caso del espectro radioeléctrico, el artículo 60 del TUO de la Ley de Telecomunicaciones –Decreto Supremo No. 013-93-TCC-, indica que la utilización de dicho recurso natural dará lugar al pago de un canon que deberán satisfacer los titulares de estaciones radioeléctricas, emisoras y de las meramente receptoras que precisen de reserva radioeléctrica. Precisándose que, el reglamento, señalará los montos y formas de pago a propuesta del Ministerio de Transportes, Comunicaciones Vivienda y Construcción, los que serán aprobados mediante Decreto Supremo.

Como se puede apreciar, la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, así como las leyes especiales que regulan los recursos naturales indican que debe existir un pago por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales independientemente de que hayan sido denominadas regalías, canon, etc.

4.4. Justificación de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales

Las contraprestaciones que se exigen por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales son ingresos a los que tiene derecho el Estado y que se encuentran justificados en la necesidad de la Nación de recibir beneficios de sus recursos antes de que se agoten y porque el Estado está en la obligación de que asegurarse que el aprovechamiento de los mismos sea a favor del interés general, conforme lo ha reconocido el Tribunal Constitucional.

En línea de lo expuesto, Oswaldo Hundskopf señala que, independientemente del tipo del título habilitante que sea otorgados, el particular beneficiado con los recursos naturales debe de cumplir con el pago de una suma de dinero o contraprestación no pecuniaria que resulte equivalente al uso diferencial que va a realizar, con relación a los demás ciudadanos que han de abstenerse del uso y goce de estos recursos (2012:158).

De igual forma, Roxana Barrantes señala “Aquel privado que explote deberá de retribuir a todos los peruanos con pagos que ingresan a las cuentas del Tesoro Público” (2008:53).

Siendo ello así, debe entenderse que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales se exigen por el uso o aprovechamiento de un bien que, siendo Patrimonio de la Nación es concedido al particular para que pueda explotar los recursos naturales. Además, dado que los recursos naturales integran el patrimonio de la Nación, sería irrazonable traspasarlos gratuitamente sin que el Estado sea debidamente compensado. Es por el traspaso del dominio sobre productos extraídos por los cuales se cobran dichos pagos.

En línea con lo expuesto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia vinculada al Expediente No. 01043-2013-PA/TC señala que los recursos naturales son bienes que integran el Patrimonio de la Nación y por ende sería irrazonable traspasarlos gratuitamente sin que su dueña sea debidamente compensada. En ese sentido, por el traspaso del dominio sobre los productos extraídos no renovables y por la afectación al medio ambiente es que se cobra una contraprestación.

Ahora bien, teniendo en cuenta el marco jurídico el régimen jurídico aplicable a los recursos naturales y las razones que sustentan dichos pagos se procederá a indicar cuales son los elementos constitutivos del tributo que no cumplen las contraprestaciones por el uso y/o a aprovechamiento de recursos naturales.

4.5. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no son obligaciones ex lege

Como se ha podido apreciar, el tributo se caracteriza porque se trata de un recurso que proviene o tiene su origen en otras fuentes de riqueza que no son las del Estado; y, en consecuencia, el Estado lo impone -de forma unilateral- haciendo ejercicio de su poder soberano o *ius imperium*.

Y si bien se requiere la existencia de un marco normativo para la exigencia del pago de una contraprestación por el aprovechamiento de un recurso natural, así como de un tributo, a diferencia del segundo, la exigencia de la primera se encuentra principalmente originada en la voluntad de la persona que busca aprovechar los recursos naturales, así como la voluntad del Estado de otorgarle acceso a los mismos.

En efecto, a cambio de que el Estado le permite al particular aprovechar los recursos naturales, éste último acuerda cumplir –entre otras condiciones- con la entrega de una contraprestación económica que compense el uso de los mismos. Por ello, en la contraprestación por el uso de recursos naturales no se encuentra presente el elemento *ex lege* característico del tributo.

Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no cumplen con el elemento *ex lege*, toda vez que dicho pago no se sustenta en el ejercicio del *ius imperium* del Estado -característico de los tributos-, sino en la voluntad de los particulares y el Estado de usar el recurso natural a cambio de la entrega de una prestación económica.

En efecto, los particulares que desean hacer uso de los recursos naturales aceptan efectuar dicho pago por el uso y/o aprovechamiento de los recursos naturales y el Estado los habilita a explotarlos a cambio de dicho pago, por lo que se evidencia que dichos pagos no cumplen con ser obligaciones *ex lege*.

4.6. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no toman en consideración la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago

Como se indicó, la capacidad contributiva es la aptitud que posee una persona a efectos de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la misma que es determinada por la presencia de hechos reveladores de riqueza, que son considerados categorías imponibles por parte del legislador.

Sin embargo, la retribución económica por el aprovechamiento de los recursos naturales no toma en cuenta la capacidad contributiva de los obligados a su pago.

En efecto, como se mencionó el artículo 20 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales señala que dicho pago toma en cuenta criterios económicos, sociales y ambientales.

Teniendo en cuenta lo expuesto, en la configuración de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no se toma en cuenta la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago –elemento característico de los tributos-.

5. Razones que sustentan que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no constituyen una Tasa de la sub especie Derecho

Como se ha indicado, el Tribunal Constitucional, así como el Tribunal Fiscal han considerado que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales constituyen ingresos de naturaleza tributaria; en específico, señalan que se trata de una Tasa de la sub especie Derecho, dado que -a su parecer- ésta se obtiene por el uso o aprovechamiento de un bien público (recurso natural).

En efecto, a modo de ejemplo se tiene la Resolución No. 796-1-99, en la que el Tribunal Fiscal indica que si bien doctrinariamente los ingresos que el Estado percibe por el uso de los bienes de dominio público constituyen recursos originarios (distintos de los

tributarios), dicha clasificación no ha sido adoptada por el legislador, pues éste optó por configurarlos como un supuesto de la sub especie Derecho; y, que si bien el Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público no encaja dentro del concepto de Tasa establecido en la doctrina, el legislador consideró extender este concepto a este supuesto.

Cabe destacar que dicho criterio expuesto ha sido reiterado en todos los casos resueltos por el Tribunal Fiscal en relación a la Tarifa de uso de agua subterránea

En la línea de lo expuesto, el Magistrado Landa en su voto singular expuesto en relación a la Sentencia recaída en el expediente No. 04899-2007-PA/TC, considera que la Tarifa de uso de agua subterránea constituye una Tasa de la sub especie Derecho que se configura sin la prestación de un servicio por parte del Estado; y, que en consecuencia, la determinación de la tasa se realizará en base a otros elementos distintos al costo de la prestación, lo que obedece a la especial esencia de los recursos naturales cuya explotación no puede ser regulada con los elementos tradicionales de la Tasa.

Asimismo, en relación al Canon por el uso del espectro radioeléctrico, en la Resolución No. 02836-5-2009, el Tribunal Fiscal señala que en la medida que el pago del denominado canon por uso del espectro radioeléctrico es exigido por el Estado en virtud del uso de un bien de dominio público, dicho concepto califica como un derecho al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

Nosotros discrepamos de la posición del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional pues si bien reconocemos que los recursos naturales califican como bienes de dominio público afectos al uso público, cuyo aprovechamiento está sujeto al otorgamiento de un título habilitante, el solo hecho de tener dicha calidad no significa que cualquier pago asociado a ellos califiquen como tasas de la sub especie derecho.

En efecto, a modo de ejemplo, el canon por el uso del espectro radioeléctrico, cobro realizado por el uso y/o aprovechamiento de dicho recurso natural, no cumple con las

características constitutivas de la especie Tasa sub especie Derecho, tal como se demuestra a continuación:

5.1. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no suponen la prestación de un servicio

Tal como lo hemos indicado, a efectos de que un concepto sea considerado como Derecho, en primer lugar, éste debe de cumplir con los elementos constitutivos de la Tasa, toda vez que –en el ordenamiento jurídico peruano- el Derecho está configurado como una sub especie del tributo Tasa.

En efecto, para que se configure la Tasa, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario exige que exista la prestación efectiva por parte del Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Teniendo en consideración lo anterior, discrepamos de la posición que considera que para la configuración de un Derecho por el uso o aprovechamiento de un bien público no se requiere la prestación de un servicio, y solo basta hacer uso de estos, pues contraviene lo expresamente establecido en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

Ahora bien, para que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales como el Canon por el uso del espectro radioeléctrico sean consideradas como Tasas deberían de estar vinculadas con un servicio: (i) inherente a la soberanía estatal; (ii) individualizable en el contribuyente; y, (iii) prestado de forma efectiva.

En efecto, tal como lo indica Ruiz de Castilla, el servicio público al que hace referencia la Tasa debe de implicar la realización de actividades; es decir, la actividad estatal necesariamente debe de consistir en el desarrollo de prestaciones de hacer (2017:57).

Como se puede apreciar, todas las características atribuibles a la Tasa giran en torno a un servicio, el mismo que no se encuentra presente en las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales como el Canon por el uso del espectro radioeléctrico. Veamos.

En línea con lo expuesto en el artículo 20 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones señala que el espectro radioeléctrico es un recurso natural de dimensiones limitadas que forma parte del Patrimonio de la Nación. Siendo que, su utilización y otorgamiento de uso a particulares se efectuará en las condiciones señaladas en la presente Ley y su Reglamento.

Una de dichas condiciones es el pago del Canon por el uso del espectro radioeléctrico, que según lo indica el artículo 60 de dicho cuerpo normativo, es un pago que deberán satisfacer los titulares de estaciones radioeléctricas, emisoras y de las meramente receptoras que precisen de reserva radioeléctrica por la utilización del espectro radioeléctrico.

El artículo 231 del TUO del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones –Decreto Supremo No. 020-2007-MTC- indica que el canon anual que deben abonar los titulares de concesiones o autorizaciones por concepto del uso del espectro radioeléctrico se calcula aplicando los porcentajes que se fijan sobre la UIT, vigente al primero de enero del año en que corresponde efectuar el pago.

Cabe destacar que, conforme a lo indica la norma, el importe del concepto a pagarse como canon varía en función a si se utiliza el espectro radioeléctrico para servicios portadores, teleservicios públicos, servicio público de difusión o teleservicios privados.

Como se verifica, el único elemento que habilita el cobro del Canon por el uso

del espectro radioeléctrico es el uso de dicho recurso natural, no existe la prestación de ningún tipo de servicio, toda vez que el Estado no realiza ninguna actividad a favor de los obligados a su pago.

Respaldando nuestra posición se encuentra el Voto Discrepante del Vocal Moreano Valdivia, quien en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11598-7-2008, reconoce que el Estado no realiza ninguna actividad cuando permite el uso de recursos naturales.

Así, teniendo en consideración que las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales como puede ser el Canon por el uso del espectro radioeléctrico no responden a la prestación de ningún tipo de servicio, mucho menos se puede predicar que ellos se deban a un servicio (i) inherente a la soberanía estatal; (ii) individualizable en el contribuyente; y, (iii) prestado de forma efectiva. Características que –como se ha demostrado- resultan esenciales para determinar que nos encontramos ante un tributo de la especie Tasa.

En ese sentido, las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales -como el Canon por el uso del espectro radioeléctrico- no constituyen recursos tributarios de la especie Tasa sub especie derecho, toda vez que no cumplen con los elementos constitutivos establecidos en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario para dicho concepto.

6. Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales son recursos originarios

Los recursos públicos pueden ser entendidos como aquellas riquezas devengadas a favor del Estado que sirven para financiar la prestación de servicios públicos o la realización de actividades públicas que le permitan cumplir con sus múltiples fines.

Y es en la línea de lo expuesto, que De Juano define a los recursos públicos como “toda cantidad de dinero o bienes que obtiene el Estado en propiedad para emplearlos

legítimamente en la satisfacción de las necesidades públicas” (1969:141).

Ahora bien, los recursos estatales son susceptibles de diferentes clasificaciones dependiendo de los criterios que se utilicen; en función al origen de los recursos (originarios o derivados), su naturaleza económica (efectivos o no), su naturaleza jurídica (contraprestaciones, créditos, sanciones o tributos) o el aspecto temporal (temporales o permanentes); sin embargo, por resultar más útil para determinar la naturaleza jurídica de las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales nos concentraremos en analizar aquella que la clasifica por su origen; y según la cual, los ingresos estatales se dividen en originarios y derivados.

Según De Juano, los recursos originarios o patrimoniales tienen su fuente en el propio patrimonio del Estado, mientras que los recursos derivados provienen de la economía de los particulares (1969:161).

Dicho autor considera que los recursos que forman parte del patrimonio del Estado provienen de bienes de dominio público o dominio privado; y, precisa que dentro del ordenamiento argentino, los bienes de dominio público lo comprenden los “(...) ríos, sus cauces, las demás aguas que corren por cauces naturales y toda otra agua que tenga o adquiera aptitud de satisfacer usos de interés general comprendiéndose las aguas subterráneas (...)” (1969:165).

Por su parte, Villegas considera que los recursos originarios son aquellos que provienen de los bienes patrimoniales del Estado o de diversos tipos de actividades productivas realizadas por aquel; mientras que los recursos derivados son aquellos que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad (2001:53).

Asimismo, cuando hace referencia a los recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio –que se encuentran en oposición a los recursos tributarios-, indica que están compuestos por bienes de dominio público y privado. Siendo que, los primeros se tratan de bienes que surgen por causas naturales como los ríos, arroyos, lagos, costas,

mares, etc.; que se caracterizan por no ser objeto de apropiación privada, pues se caracterizan por ser inalienables e imprescriptibles (Villegas 2001:89).

Indica, además, que la utilización de estos bienes puede exigir el pago de sumas de dinero por su uso particularizado, el cual se materializa en forma de concesiones o autorizaciones de uso, permisos, entre otros (Villegas 2001:89).

Estando a lo expuesto por ambos autores, se aprecia que los recursos originarios están compuestos por los recursos que se obtengan por el uso y/o aprovechamiento de bienes que se encuentren dentro del dominio público y privado del Estado.

En relación a los recursos originarios patrimoniales u originarios, Jarach señala se trata de recursos que obtiene el Estado mediante el aprovechamiento económico de su patrimonio. Indicando que se puede encuadrar dentro de este tipo de recursos a los que provienen de la explotación de tierras de propiedad del Estado, bosques, concesión a particulares, empresas, etc. (1999:224).

En la línea de lo expuesto, Ruiz de Castilla indica que los ingresos originarios tienen como punto de partida a la riqueza económica que se encuentra dentro de la esfera patrimonial del Estado; mientras que los ingresos derivados tienen como punto de partida a la riqueza económica producida por los privados, la misma que es derivada hacia el Estado (2017: 32-33).

Ahora bien, Sevillano indica que el recurso originario es aquel que “(...) puede ser obtenido por cualquiera de los bienes que forman parte del patrimonio que el Estado ostenta y sobre el cual puede ejercer derechos que serían equivalentes a los que tienen particulares sobre bienes que tienen propiedad, aunque puedan estar sometidos a regímenes distintos de explotación” (2014:28).

Además, precisa que los bienes que forman parte del patrimonio del Estado “son propiamente denominados “bienes dominiales” cuando destaca el carácter de dominio público que rige su uso y aprovechamiento. Sin embargo, el Estado también puede

tener bienes en su patrimonio respecto de los cuales actúa con prerrogativas de derecho privado” (Sevillano 2014:28).

Por otro lado, define a los recursos derivados como aquellos que provienen de otras fuentes de riqueza que no son las del Estado; y en ese sentido, requieren del ejercicio del poder soberano para que ocurra dicha transferencia (Sevillano 2014:27-28).

Conforme a todas las definiciones expuestas, se puede apreciar que los recursos originarios son los ingresos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado; debiéndose entender que el patrimonio del Estado está compuesto por los bienes que se encuentran tanto dentro de su dominio público como privado. Mientras que –como contrapartida-, los recursos derivados son ingresos que tienen un origen distinto al patrimonio del Estado, pues provienen de las riquezas de los particulares.

Ahora bien, teniendo en consideración que las contraprestaciones tienen origen en los recursos naturales; es decir, bienes que forman parte del Patrimonio del Estado -bienes de dominio público-, dichos recursos califican como recursos originarios.

7. Conclusiones

- Para que un determinado concepto califique como tributo, se requiere que cumpla con (i) ser una obligación pecuniaria; (ii) ser una obligación ex lege; (iii) no constituir sanción por acto ilícito; y, (iv) gravar una manifestación de capacidad contributiva de los sujetos pasivos.
- Para que un determinado concepto califique como una Tasa, además de cumplir con los elementos del tributo, los elementos constitutivos que se requieren es que se trate de un (i) servicio público inherente a la soberanía estatal; (ii) servicio individualizable en el contribuyente; y, (iii) servicio prestado de forma efectiva.
- Conforme lo establece la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el Derecho es una sub especie de la Tasa, por lo que se requiere que para su configuración se exija la prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente; y a su vez, el uso o aprovechamiento de un bien público.
- El término “bien público”, al que se hace referencia en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, debe ser interpretado en función a lo establecido en el artículo 128 de la Constitución de 1979. Por lo que, deberían de considerarse bienes públicos aquellos bienes de dominio público afectos al uso público como parques, plazas, caminos, entre otros, a los que se hace referencia en el artículo 2 del Reglamento de la Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales.
- De la interpretación conjunta de los artículos 66 y 73 de la Constitución y los artículos 3 y 4 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales se desprende que estos son Patrimonio de la Nación; siendo el Estado el soberano en su aprovechamiento.

Cabe destacar que, además, los recursos naturales califican como bienes de dominio público, pues el Estado ostenta un tipo de titularidad especial por el cual

cuenta con poderes para legislar, administrar y resolver las controversias que se puedan suscitar en torno a su mejor aprovechamiento; los mismos que se encuentran afectos al uso público.

- Según el artículo 20 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales –la misma que tiene sustento en el artículo 66 de la Constitución-, se exige a los particulares entregar al Estado una contraprestación económica; la cual no tiene cariz tributario, pues se trata de una retribución por el uso y/o aprovechamiento de los recursos naturales.
- Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales se exigen por el uso o aprovechamiento de un bien que, siendo Patrimonio de la Nación es concedido al particular para que pueda explotar los recursos naturales; los que se exigen con la finalidad de que dicho aprovechamiento sea a favor del interés general y porque sería irrazonable traspasarlos gratuitamente sin que el Estado sea debidamente compensado. Es por el traspaso del dominio sobre productos extraídos por los cuales se cobran dichos pagos.
- Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no constituyen un tributo al no cumplir con el requisito de ser una obligación ex lege, toda vez que dicho pago no se sustenta en el ejercicio del ius imperium del Estado –que implica el establecimiento de forma unilateral de la obligación tributaria-, sino en la voluntad de los particulares y el Estado de usar y/o aprovechar el recurso natural a cambio de la entrega de una retribución económica.

Además, las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no constituye un tributo, toda vez que no tiene presente el elemento de capacidad contributiva del sujeto obligado al pago -elemento propio de los recursos tributarios- porque es determinado en función a elementos criterios económicos, sociales y ambientales.

- Las contraprestaciones por el uso y/o aprovechamiento de recursos naturales no constituye una Tasa, toda vez que el Estado no presta ningún servicio; la única razón que justifica dicho pago es el uso que hacen los particulares de dichos bienes.
- Los recursos originarios son los ingresos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado; debiéndose entender que éste se encuentra compuesto por los bienes que se encuentran tanto dentro de su dominio público como dominio privado.
- Los recursos derivados –en el que se incluye al tributo- son ingresos que provienen de las economías de los particulares, y que el Estado los obtiene en el ejercicio de su poder de imposición.
- Teniendo en consideración que las contraprestaciones tienen origen en los recursos naturales; es decir, bienes que forman parte del Patrimonio del Estado - bienes de dominio público-, dichos recursos califican como recursos originarios.

8. Bibliografía

ATALIBA, Geraldo

1987 *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

BARRANTES, Roxana

2008 “La economía de los recursos naturales: escasez, agotamiento, regalía, explotación y otros conceptos sujetos a evaluación moral (o redistribución estatal)”. *Themis*. Lima, número 56, pp. 49-66.

BERNAL, María

2006 “Breves apuntes sobre la ocupación del dominio público mediante las redes de Telecomunicaciones”. *Revista de Derecho Administrativo*. Lima, número 1, pp. 263-283. Consulta: 1 de mayo de 2019.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

2018 *Casación No. 11585-2014 LIMA*. Resolución: 4 de octubre de 2016.

DANOS, Jorge

2008 “El régimen de los servicios públicos en la Constitución Peruana”. *Themis*. Lima, número 55, pp. 255-264.

DE JUANO, Manuel

1969 *Curso de finanzas y derecho tributario*. Segunda edición. Rosario: Ediciones Molachino.

FIGALLO, Guillermo

1990 “Régimen de los recursos naturales en la Constitución de 1979”. *Revista Derecho PUCP*. Lima, número 43-44, pp. 311-336. Consulta: 4 de junio de 2019.

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/6117/6127>

- GAMARRA, Carolina
2007 “La Regulación de los recursos naturales”. *Actualidad jurídica*. Lima, número 158, pp. 276-280.
- HUAPAYA, Ramón
2014 “El régimen constitucional y legal de los recursos naturales en el ordenamiento jurídico peruano”. *Revista Circulo de Derecho Administrativo*. Lima, número 14, pp. 327-339.
- HUNDSKOPF, Oswaldo
2012 “Los recursos naturales y la Constitución Política de 1993”. *Ius et Praxis*. Lima, número 43, pp. 155-164.
- JARACH, Dino
1999 *Finanzas públicas y derecho tributario*. Tercera edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- KRESALJA, Baldo y César OCHOA
2009 *Derecho constitucional económico*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- LASTRES, Enriques
1994 “*Los recursos naturales en la Constitución vigente*”. Ius et Veritas. Lima, número 9, pp.137-142.
- ROJAS, Verónica
2008 “El Dominio público: Naturaleza jurídica y elementos”. *Revista Jurídica del Perú*. Lima, número 4, pp. 132-141.
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco
2017 *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: Pontificia Universidad Católica del

Perú.

SEVILLANO, Sandra

2014 *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario.*
Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.

ZUZUNAGA, Fernando y Sergio VEGA

2008 “No tiene color y tampoco es rojo: aciertos y desaciertos del Tribunal
Constitucional en torno al concepto de tributo”. *Themis*. Lima, número 55, pp.
225-242.

TARSITANO, Alberto

2014 “El principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución
financiera. Una visión doctrinaria y jurisprudencial”. *Derecho y Sociedad*.
Lima, número 43, pp. 119-128.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente No. 033-2004-AI/TC*. Sentencia: 28 de septiembre de 2004.
Consulta: 8 de mayo de 2019.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

2005 *Expediente No. 0048-2004-PI/TC*. Sentencia: 1 de abril de 2005. Consulta: 3
de abril de 2019.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.html>

2006 *Expediente No. 0003-2006-PI/TC*. Sentencia: 19 de septiembre de 2006.
Consulta: 1 mayo de 2019.

<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00003-2006-AI.pdf>

2010 *Expediente No. 04899-2007-PA/TC*. Sentencia: 17 de agosto de 2010.
Consulta: 1 de mayo de 2019

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04899-2007-AA.pdf>

- 2012 *Expediente No. 00915-2012-PA/TC*. Sentencia: 22 de octubre de 2012.
Consulta: 1 de mayo de 2019.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/00915-2012-AA%20Resolucion.html>
- 2013 *Expediente No. 01043-2013-PA/TC*. Sentencia: 20 de noviembre de 2013.
Consulta: 20 de noviembre de 2020.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/01043-2013-AA.html>
- 2020 *Expediente No. 03480-2019-PC/TC*. Sentencia: 27 de agosto de 2020.
Consulta: 20 de noviembre de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/03480-2019-AC%20Interlocutoria.pdf>

TRIBUNAL FISCAL

- 1999 *Resolución No. 796-1-99*. Resolución: 21 de septiembre de 1999. Consulta: 8 de mayo de 2019.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/1/1999_1_0796.pdf
- 2001 *Resolución No. 9508-2-2001*. Resolución: 28 de noviembre de 2001.
Consulta: 10 de diciembre de 2020.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/2/2001_2_09508.pdf
- 2002 *Resolución No. 05434-5-2002*. Resolución: 18 de septiembre de 2002.
Consulta: 15 de mayo de 2019
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_05434.pdf
- 2008 *Resolución No. 11598-7-2008*. Resolución: 29 de septiembre de 2008.
Consulta: 25 de abril de 2019.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/7/2008_7_11598.pdf

2009 *Resolución No. 02836-5-2009*. Resolución: 26 de marzo de 2009. Consulta: 10 de octubre de 2020.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/5/2009_5_02836.pdf

2016 *Resolución No. 02862-Q-2016*. Resolución: 11 de agosto de 2016. Consulta: 15 de mayo de 2019.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/Q/2016_Q_02862.pdf

VÁLDES, Ramón

1970 *Curso de Derecho Tributario*. Montevideo: Uruguay Colombino.

VILLEGAS, Héctor

2001 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Séptima edición, Buenos Aires: Ediciones De palma.