



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 3303-2003-AA/TC
LIMA
DURA GAS S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 28 días del mes de junio de 2004, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por Dura Gas S.A. contra la Resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 105, su fecha 10 de junio de 2003, que declaró infundada la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 5 de febrero de 2002, la empresa recurrente interpone acción de amparo contra el Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión de Energía (OSINERG), con la finalidad de que se declare inaplicable el artículo 2º de la Resolución de Consejo Directivo de OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD, publicada el 5 de diciembre de 2001, alegando que vulnera los artículos 51º y 74º de la Constitución, al incorporar como sujetos obligados al pago del aporte a las plantas envasadoras de gas, como es su caso.

Manifiesta que OSINERG carece de facultades normativas para extender las disposiciones tributarias a supuestos o personas distintas a las previstas en la Ley N.º 27332 y en el Decreto Supremo N.º 114-2001-PCM, normas que no consignan a las plantas envasadoras de gas licuado de petróleo como obligadas a pagar el aporte.

La entidad emplazada contesta la demanda solicitando que sea declarada infundada en todos sus extremos, refiriendo que la obligación tributaria de la accionante no ha sido fijada por la referida Resolución de Consejo Directivo, sino por la Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada –Ley N.º 27332– en cuyo artículo 10º se precisa que los organismos reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% del valor de la facturación anual, previa deducción del IGV y el Impuesto de Promoción Municipal, el mismo que será fijado por Decreto Supremo; agregando que no se ha producido la vulneración alegada por el accionante.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tercer Juzgado Corporativo Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 21 de junio del 2002, declara fundada la demanda, considerando que la entidad emplazada ha violentado el principio de legalidad al haber fijado el aporte para el caso de las empresas envasadoras de gas por Acuerdo de Consejo Directivo, y no mediante Decreto Supremo, tal como lo dispone el artículo 10° de la Ley N.° 27332.

La recurrida, revocando la apelada, declaró infundada la demanda, estimando que el artículo 2° de la Resolución de Consejo Directivo N.° 2865-2001-OS/CD incluye a las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo –como la demandante– en el concepto de distribuidores y mayoristas amparándose en el Decreto Supremo N.° 114-2001-PCM, por lo que no vulnera derechos constitucionales de la accionante.

FUNDAMENTOS

§ Petitorio

1. El objeto de la presente demanda es que se declare inaplicable al caso de la empresa Dura Gas S.A. el artículo 2° de la Resolución de Consejo Directivo N.° 2865-2001-OS/CD, aduciéndose que, mediante esta norma de carácter infralegal, se incluye como sujeto pasivo de la contribución denominada “aportes por regulación” al OSINERG, a las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo, como es el caso de tal empresa.
2. Previamente debe aclararse que no se trata, como parece alegarlo la demandada (fojas 81), de discutir si la empresa accionante tiene derecho a comercializar hidrocarburos sin pagar la contribución al OSINERG, sino de determinar si para la creación y exigencia de dicha obligación, se han respetado principios constitucionales.

§ Naturaleza de los denominados “aportes por regulación”

3. A estos efectos, es menester definir la naturaleza de este tipo de cobros. A juicio de este Tribunal es indiscutible que tienen *naturaleza tributaria* y, en virtud de ello, están sometidos a la observancia de los principios constitucionales consagrados por el artículo 74° de la Constitución, que regulan el régimen tributario, como son el de legalidad, de igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y los derechos fundamentales.

Estos principios de la tributación constituyen límites de observancia obligatoria para quienes ejercen el poder tributario de acuerdo a la Constitución.

4. Lo anteriormente expuesto se sustentan en la propia definición de lo que técnicamente se entiende por tributo, que aun cuando de modo expreso no haya sido recogida en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

nuestra legislación, no obsta para tener un acercamiento a ella, en base a lo desarrollado por la doctrina.

Así, el tributo es definido como: la obligación jurídicamente 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 voluntad de la ley” (Geraldo Ataliba. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. Pág. 37).

A partir de esta noción, podemos establecer los elementos esenciales de un tributo, los cuales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el *ius imperium* del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito.

5. Estos elementos del tributo pueden identificarse en el artículo 10° de la Ley N.° 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, cuyo tenor es el siguiente: “los organismos reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% del valor de facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito. Este aporte será fijado en cada caso mediante Decreto Supremo aprobado por el Consejo de ministros, refrendado por el Presidente del consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas”.

En efecto, los denominados “aportes por regulación”, recaudados a favor de los Organismos Reguladores –adscritos a la Presidencia del Consejo de Ministros– para el mejor cumplimiento de sus fines, son obligaciones de pago nacidas en virtud de la ley, las cuales tienen naturaleza coactiva pues no media para su establecimiento la voluntad de las empresas obligadas al pago. Debe enfatizarse que la falta de pago oportuno de este aporte se encuentra sujeta a la aplicación de sanciones e intereses previstos en el Código Tributario, conforme se establece en el Decreto Supremo N.° 004-2002-PCM, que deroga el Decreto Supremo N.° 114-2001-PCM.

§ La observancia del principio de legalidad en la regulación de los “aportes por regulación”

6. Una vez definida la naturaleza tributaria de estas obligaciones pecuniarias, toca analizar el punto central materia de controversia, es decir, precisar si en el caso de las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo, se ha respetado el principio de legalidad en su determinación como sujeto pasivo del tributo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

8. En el caso, la empresa demandante solicita que no se le aplique la Resolución del Acuerdo de Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD, sosteniendo que cuando precisa que: “(...) para efectos de lo dispuesto en el Decreto Supremo N.º 114-2001-PCM, las entidades o empresas envasadoras de gas licuado de petróleo, están incluidas en el concepto de distribuidores mayoristas de ese Decreto”, está extendiendo la regulación del sujeto pasivo del tributo –que en principio debe ser por ley– a una norma de inferior categoría.

Por su parte, la emplazada alega que no se ha vulnerado precepto constitucional alguno, puesto que el sujeto pasivo del tributo (denominado “aporte por regulación”) no ha sido establecido mediante la referida Resolución de Consejo, sino que es la propia Ley N.º 27332 la que en su artículo 10º lo regula, al señalar que dicho aporte será recaudado de “las empresas y entidades bajo el ámbito del Organismo Regulador”, entre las cuales, evidentemente, se encuentra la demandante.

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

Así, del artículo 10º de la Ley N.º 27332 podemos establecer que el supuesto en los que se origina el deber de pagar este aporte, es la *actividad de supervisión y regulación*; y en ese sentido, se indica quiénes son los obligados a pagarlo: *las empresas y entidades bajo el ámbito del órgano regulador*; es decir, aquellas bajo su ámbito de supervisión y regulación.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

A nuestro juicio, es claro que el único caso indubitable de derivación de un elemento esencial del tributo al reglamento, es la fijación del aporte; es decir, la alícuota del tributo, cuyo tope se encuentra establecido en la propia ley.

10. Para el caso de las empresas supervisadas por el OSINERG, mediante Decreto Supremo N.° 114-2001-PCM se establece –por remisión legal- las alícuotas de los aportes por regulación a cargo de empresas y entidades de los subsectores electricidad e hidrocarburos, bajo su ámbito.

Debe advertirse, sin embargo, que en dicha norma reglamentaria es donde se especifican, además, los sujetos obligados al pago, dependiendo del tipo de actividad que realicen. En ese sentido, para el caso del subsector de hidrocarburos, se estableció el monto de 0.63% sobre la facturación mensual, si se trata de actividades de importación, refinación o distribución mayorista de hidrocarburos.

Como quiera que el artículo 10° de la Ley N.° 27332 creó el aporte de manera general para los distintos organismos reguladores, puede entenderse la razón por la cual mediante una norma reglamentaria se especificaron los sujetos pasivos correspondientes a cada organismo regulador en concreto. Ello, sin embargo, es preocupante, pues el uso de esta técnica legal para la determinación de tributos puede poner en riesgo el propio principio de legalidad.

En efecto, tal como se advierte del Decreto Supremo N.° 004-2002-PCM –que deroga el Decreto Supremo N.° 114-2001-PCM–, se produce una variación en la determinación de los sujetos pasivos, entre los cuales ya no se incluye a los distribuidores mayoristas. Este hecho deja en evidencia que ha sido finalmente la norma reglamentaria –Decreto Supremo– la que ha venido determinando los sujetos pasivos del aporte a OSINERG.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD.

12. Para el Tribunal Constitucional, plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada, importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica, entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados.

Finalmente, cabe señalar que si fuera el caso que las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo –como la demandante– fueran sujetos pasivos del tributo, –determinación que no corresponde, *prima facie*, al ámbito de la actuación administrativa–, el máximo escalón posibilitado para su regulación excepcional será el Decreto Supremo, y dentro de los parámetros fijados por ley. Así las cosas, ni en el año 2001 ni en el 2002 puede afirmarse que se estableció claramente su regulación mediante esta vía; más aún cuando en este último periodo se advierte la exclusión de los distribuidores mayoristas como sujetos pasivos del aporte, grupo al cual, según lo alegado por la demandada, pertenecía la empresa demandante.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que la Constitución Política del Perú le confiere,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. Inaplicable para la empresa demandante el artículo 2º de la Resolución de Consejo Directivo de OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD, de fecha 26 de noviembre de 2001.

Publíquese y notifíquese.

SS

REVOREDO MARSANO
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA

Lo que certifico



CARLOS ENRIQUE PELÁEZ CAMACHO
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL