

Firmado Digitalmente por  
QUINTANA  
AQUEHUA Silvia  
FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 20/06/2023  
15:37:48 COT  
Motivo: En señal  
de conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

**EXPEDIENTE N°** : 14682-2019  
**INTERESADO** : XXX  
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX  
**ASUNTO** : Aporte por Derecho Especial al FITEL y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 14 de junio de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por XXX  
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX contra la Resolución de Dirección Ejecutiva N° xxxxxxxxxxxx de 30 de octubre  
de 2019, emitida por el Programa Nacional de Telecomunicaciones - PRONATEL del Ministerio de  
Transportes y Comunicaciones, que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las  
Resoluciones de Determinación N°  
XX-  
XX, giradas por los pagos a cuenta del Aporte al Derecho  
Especial al Fondo de Inversión en Telecomunicaciones - FITEL de enero a diciembre de los años 2013 y  
2014 y regularización de los años 2013 y 2014, así como las Resoluciones de Multa N° XXXXXXXXXXXXX  
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código  
Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Ley de Telecomunicaciones no ha establecido ningún parámetro para que su reglamento fije la alícuota del Aporte al Derecho Especial al FITEL, por lo que dicha alícuota es contraria al ordenamiento jurídico, vulnerando los principios de legalidad y reserva de ley. Alega que los valores impugnados vulneran el principio de no confiscatoriedad y no consignan los costos que irroga la actividad estatal que se cubre con la contribución, incumpliendo con las Normas II y IX del Título Preliminar del Código Tributario que disponen que los cobros por concepto de contribuciones no deben tener un destino ajeno a cubrir el costo de la actividad estatal que las origina.

Que aduce que el servicio de acceso a internet califica como un servicio de conmutación de datos por paquetes, sin perjuicio del soporte que utilice para llegar al cliente, por lo que dicho servicio califica como un servicio de valor añadido; agrega que los servicios públicos de telecomunicaciones se clasifican en función a sus atributos técnicos y no en función de la tecnología o infraestructura que el operador emplea para posibilitar su prestación; así, a través del servicio de acceso a internet no proporciona a sus clientes la capacidad necesaria para el transporte de señales que permitan la prestación de servicios finales, es decir, no presta un servicio portador.

Que manifiesta que los servicios relacionados con el arrendamiento de circuitos y fibra, red privada virtual y los denominados servicios de telecomunicaciones, no califican como servicios públicos de telecomunicaciones, por lo que no se encuentran gravados con el Aporte al FITEL. Asimismo, precisa que los servicios VPN no califican, ni técnica ni legalmente, como servicios públicos de telecomunicaciones, siendo que el servicio VPN consiste en una solución tecnológica que involucra la instalación de filtros de seguridad en el marco de la compartición de información entre computadoras, no involucrando la transmisión de señales de telecomunicaciones. Arguye que la Administración habría gravado, bajo la denominación de "servicios de telecomunicaciones", una serie de servicios accesorios a los servicios portadores que brinda, los que no califican como servicios públicos.

Que argumenta que la Administración ha utilizado un procedimiento ilegal para efectuar el cálculo de los intereses moratorios de los pagos a cuenta, esto es, aplicó el Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones por ser una norma especial que, según aquella, prima sobre la norma general; sin embargo, no ha tomado en cuenta que no se puede sostener la existencia de un conflicto normativo entre normas de diferente nivel,

Firmado Digitalmente por  
RUIZ ABARCA Roxana  
Zulema FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 20/06/2023 15:30:41  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
RIVADENEIRA BARRIENTOS  
Sergio Fernan FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 20/06/2023 15:29:32  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
FLORES OUISPE Patrick  
Alfonso FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 20/06/2023  
15:33:38 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

en cuyo caso primará siempre la norma de mayor jerarquía; así, en el presente caso debió aplicarse el Código Tributario y no el Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones.

Que por su parte, la Administración señala que solo los órganos jurisdiccionales pueden inaplicar, en el caso concreto, una norma legal por ser contraria a la Constitución; mientras que el Tribunal Constitucional puede declarar su inconstitucionalidad aplicables a todos los casos; en tal sentido, carece de objeto que emita pronunciamiento sobre los cuestionamientos efectuados al artículo 12° de la Ley de Telecomunicaciones, por no ser la autoridad competente para declarar su inaplicación, así como establecer si existe una vulneración al principio de reserva de ley; en cuanto a la vulneración al principio de no confiscatoriedad indica que quien lo alegue debe acreditar plena y fehacientemente la afectación patrimonial causada, siendo que la recurrente no ha adjuntado ningún medio probatorio que sustente tal afirmación.

Que afirma que el servicio de acceso a internet se encuentra gravado con el Aporte al FIDEL desde el año 2013, en virtud a la Ley N° 29904, por lo que el reparo efectuado por dicho concepto se encuentra conforme a la normativa aplicable.

Que con relación al reparo por servicios portadores, en la modalidad de arrendamiento de circuitos, refiere que todo servicio mediante el cual se proporcione la capacidad necesaria para el transporte de señales de telecomunicaciones a cambio de una contraprestación, constituye un servicio portador, independientemente de la denominación que se le dé al contrato o los términos que se utilicen para registrar contablemente el ingreso generado; en tal sentido, advierte que los sistemas brindados por la recurrente permiten establecer capacidades o circuitos portadores entre dos estaciones ópticas ubicadas en lugares distintos y vinculados mediante una fibra óptica, siendo que la transmisión de la información se efectúa en base a la propagación de señales ópticas, las cuales viajan por la fibra de un extremo al otro, constituyéndose circuitos portadores que permiten la comunicación entre los mencionados emplazamientos; sin perjuicio de ello, agrega que la recurrente no cuestiona si los servicios reparados en este punto constituyen o no servicios de arrendamiento de circuitos, sino que los ingresos obtenidos por dichos servicios se encuentran gravados con el Aporte al FIDEL; siendo que de la Ley de Telecomunicaciones y su reglamento se advierte que el arrendamiento de circuitos, al constituir un servicio portador, se encuentra gravado con el indicado aporte.

Que respecto al reparo por redes privadas virtuales arguye que éstas proporcionan las capacidades para la transmisión de datos, imágenes y videos en el entorno privado del cliente; en tal sentido, las redes privadas virtuales corresponden a un servicio portador que se ofrece al público en general que las desee contratar y se brindan mediante una contraprestación económica, por lo que constituye un servicio público de telecomunicaciones afecto al Aporte al FIDEL.

Que menciona que tanto el Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones como el Código Tributario establecen disposiciones relacionadas a la tasa de interés aplicable a los pagos a cuenta no pagados en su oportunidad; sin embargo, debe aplicarse el artículo 239° del citado reglamento, al tratarse de una norma especial, la cual prima sobre la norma general, esto es, el Código Tributario.

Que finalmente, anota que los reparos contenidos en las resoluciones de determinación impugnadas fueron establecidos conforme a ley, por lo que las resoluciones de multa emitidas sobre la base de tales reparos, resultan válidas.

Que con escrito presentado el 24 de mayo de 2023 sustenta la aplicación del artículo 239° del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones a efecto de la determinación de los intereses a los pagos a cuenta, concluyendo que el análisis de la norma aplicable no se reduce a la aplicación del criterio de jerarquía, que los intereses moratorios no son una materia restringida que deba cumplir el principio de reserva de ley, que se debe reconocer el carácter de norma general y supletorio de los artículos 28° y 33° del Código Tributario y que se debe aplicar los criterios de especialidad y competencia que dan como resultado la aplicación del artículo 239° del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones para establecer los intereses moratorios y compensatorios así como su tasa.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 60° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria se inicia por la Administración o denuncia de terceros, precisando el artículo 62° del mismo código, que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional.



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

Que el artículo 75° del citado código dispone que, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que el primer párrafo del artículo 77° del anotado código prescribe que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará el deudor tributario, el tributo y período al que corresponda, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, los fundamentos y disposiciones que la amparen y el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que de autos se aprecia que mediante Oficio N° XXXXXXXXXX y Requerimiento N° XXXXXXXX<sup>1</sup> (fojas 198 a 210), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Aporte por el Derecho Especial al FIDEL de, entre otros, los periodos 2013 y 2014, como resultado del cual la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° XX, giradas por el Aporte al Derecho Especial al FIDEL de enero a diciembre de los años 2013 y 2014 y de los años 2013 y 2014, así como las Resoluciones de Multa N° XX, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas con dichos aportes y periodos.

Que de las aludidas resoluciones de determinación (fojas 15/vuelta a 20 y 155 a 161), así como de los Informes de Resultado de Fiscalización N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX que las sustentan (fojas 21 a 30 y 162/vuelta a 172), se observa que la Administración adicionó los conceptos denominados "Acceso a Internet", "Arrendamiento de Circuitos", "Red Privada Virtual", "Alquiler de Fibra" y "Servicio de Telecomunicaciones" a la base imponible del Aporte por Derecho Especial al FIDEL de enero a diciembre de los años 2013 y 2014 y de los años 2013 y 2014, conforme se detalla a continuación:

CONCEPTO	2013 (S/)	2014 (S/)
Acceso a Internet	58 742,00	499 311,00
Arrendamiento de Circuitos	479 731,00	813 877,00
Red Privada Virtual	17 630,00	97 190,00
Alquiler de fibra	--	130 772,00
Servicio de Telecomunicaciones	--	521 457,00
<b>TOTAL</b>	<b>556 103,00</b>	<b>2 062 607,00</b>

Que de acuerdo con el artículo 1° de la Ley N° 28900<sup>2</sup>, Ley que otorga al Fondo de Inversión en Telecomunicaciones - FIDEL la calidad de persona jurídica de Derecho Público, adscrita al Sector Transportes y Comunicaciones, es objeto de dicha ley, otorgar al FIDEL personería jurídica de derecho público. El FIDEL se encuentra adscrito al Sector Transporte y Comunicaciones, es intangible y es administrado por un directorio presidido por el titular del Ministerio de Transportes y Comunicaciones e integrado por el titular del Ministerio de Economía y Finanzas y el Presidente del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones - OSIPTEL.

Que el numeral 1 del artículo 3° de la referida ley establece que son recursos del FIDEL los aportes efectuados por los operadores de servicios portadores en general y de servicios finales públicos a que se refiere el artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 013-93-TCC.

Que según el numeral 13.1 del artículo 13° del Reglamento de la Ley N° 28900, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2007-MTC<sup>3</sup>, constituyen recursos del FIDEL el uno (1%) por ciento de los ingresos facturados y percibidos por la prestación de servicios de telecomunicaciones, portadores y finales de carácter público, incluidos los ingresos por corresponsalías y/o liquidación de tráficos internacionales; deducidos los cargos de interconexión, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal.

<sup>1</sup> Notificados con fecha 21 de diciembre de 2016, mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente (foja 211).  
<sup>2</sup> Publicada el 4 de noviembre de 2006.  
<sup>3</sup> Publicado el 2 de abril de 2007 y vigente a la fecha de emisión de los valores impugnados.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 04777-12-2023**

Que en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 018-2018-MTC, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2018, se aprobó la fusión del FITEL en el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, correspondiéndole a este último la calidad de entidad absorbente y la administración del Fondo.

Que en el artículo 4° del anotado decreto supremo, se dispuso la creación del PRONATEL, dentro del ámbito del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, dependiendo del Viceministerio de Comunicaciones.

Que conforme con la Tercera Disposición Complementaria Final del mencionado decreto supremo, una vez aprobado el Manual de Operaciones del PRONATEL, toda referencia al FITEL debe entenderse hecha al PRONATEL, manual que fue aprobado mediante Resolución Ministerial N° 146-2019 MTC/01, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 5 de marzo de 2019.

Que el artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 013-93-TCC, modificado mediante la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29904<sup>4</sup>, dispone que los operadores de servicios portadores en general, de servicios finales públicos, del servicio público de distribución de radiodifusión por cable y del servicio público de valor añadido de conmutación de datos por paquetes (acceso a Internet), destinarán un porcentaje del monto total de su facturación anual, a un Fondo de Inversión de Telecomunicaciones que servirá exclusivamente para el financiamiento de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales o en lugares de preferente interés social; precisa que el referido Fondo podrá financiar también redes de transporte de telecomunicaciones; finalmente indica que el porcentaje sobre la facturación a que se hace referencia, será específicamente señalado por el reglamento de esta ley.

Que de acuerdo con el artículo 8° de la citada ley, las telecomunicaciones en el Perú técnicamente se orientan hacia el establecimiento de una red digital integrada de servicios y sistemas; a este efecto, los servicios de telecomunicaciones se clasifican en: a) servicios portadores, b) teleservicios o servicios finales, c) servicios de difusión y d) servicios de valor añadido.

Que el artículo 9° de la aludida ley, en cuanto a la utilización y naturaleza del servicio, prevé que los servicios de telecomunicaciones se clasifican en: a) Públicos, b) Privados y c) De radiodifusión: Privados de interés público.

Que el artículo 10° de la mencionada ley, precisa que se considera servicios portadores a aquellos servicios de telecomunicaciones que proporcionan la capacidad necesaria para el transporte de señales que permiten la prestación de servicios finales, de difusión y de valor añadido; estos servicios pueden ser desarrollados tanto por empresas privadas como por empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado y requerirán de concesión expresa para su ejercicio.

Que según el artículo 13° de la referida ley, se considera teleservicios o servicios finales a aquellos servicios de telecomunicaciones que proporcionan la capacidad completa que hace posible la comunicación entre usuarios; forman parte de estos servicios finales, entre otros, los siguientes: a) El servicio telefónico, fijo y móvil, b) El servicio télex, c) El servicio telegráfico (telegramas) y d) Los servicios de radiocomunicación: radioaficionados, fijo, móvil y busca personas.

Que conforme con el artículo 29° de la anotada citada, son servicios de valor añadido aquellos que utilizando como soporte servicios portadores o finales o de difusión, añaden alguna característica o facilidad al servicio que les sirve de base. Se considera como servicios de valor añadido entre otros el facsimil, el videotex, el teletexto, la teleacción, telemando, telearma, almacenamiento y retransmisión de datos, teleproceso. Añade que el reglamento de esta Ley señalará los servicios de valor añadido y sus modalidades.

Que el artículo 40° de la misma ley, establece que serán considerados servicios públicos de telecomunicaciones aquellos servicios declarados como tales en el reglamento de dicha ley, que estén a disposición del público en general y cuya utilización se efectúe a cambio del pago de una contraprestación; asimismo, su prestación será normada por la misma ley y podrá ser reglamentada cuando por las

---

<sup>4</sup> Publicada el 20 de julio de 2012.



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

características del servicio ello fuere necesario. Dicho artículo, modificado por Ley N° 26206, agrega que los servicios portadores serán considerados necesariamente servicios públicos.

Que por su parte, el numeral 1 del artículo 238° del Texto Único Ordenado del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 020-2007-MTC<sup>5</sup>, modificado por Decreto Supremo N° 019-2012-MTC<sup>6</sup>, dispone que constituyen recursos del FITEI, el uno (1%) por ciento de los ingresos facturados y percibidos por la prestación de servicios portadores, de servicios finales de carácter público, del servicio público de distribución de radiodifusión por cable y del servicio público de valor añadido de conmutación de datos por paquetes (acceso a Internet), incluidos los ingresos por corresponsalías y/o liquidación de tráficos internacionales; deducidos los cargos de interconexión, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal

Que el artículo 239° del citado reglamento, establece que los concesionarios abonarán con carácter de pago a cuenta del aporte que en definitiva les corresponda abonar por concepto del derecho especial, cuotas mensuales equivalentes al uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos facturados y percibidos durante el mes anterior; asimismo, en el mes de enero de cada año se efectuará la liquidación final, debiéndose abonar la cuota de regularización respectiva, y si quedara saldo a favor del aportante, éste podrá aplicarlo a los respectivos pagos a cuenta de los meses siguientes o alternativamente podrá hacer uso de los mecanismos que determine oportunamente el Ministerio. Conjuntamente con el pago a cuenta mensual, las empresas presentarán al Ministerio una declaración jurada en el formato que éste apruebe, y el pago de regularización debe efectuarse al Ministerio, de conformidad con las normas reglamentarias del FITEI; agrega que la declaración jurada y el pago correspondiente, se efectuarán dentro de los 10 días calendario del mes siguiente al que corresponde el pago a cuenta, y que vencido este plazo, pagarán por cada mes de retraso y de manera acumulativa, las tasas máximas de interés compensatorio y moratorio fijados por el Banco Central de Reserva, vigentes a la fecha de pago.

Que el artículo 21° del referido reglamento prescribe que de conformidad con el artículo 8° de la Ley de Telecomunicaciones, los servicios de telecomunicaciones se clasifican en: 1) Servicios portadores, 2) Teleservicios, también llamados servicios finales, 3) Servicios de difusión y 4) Servicios de valor añadido.

Que de acuerdo con el artículo 30° del aludido reglamento, los servicios portadores son aquellos que utilizando la infraestructura del sistema portador, tienen la facultad de proporcionar la capacidad necesaria para el transporte y enrutamiento de las señales de comunicaciones, constituyendo el principal medio de interconexión entre los servicios y redes de telecomunicaciones; por su parte, el artículo 31° del mismo reglamento define al sistema portador como el conjunto de medios de transmisión y conmutación que constituyen una red abierta a nivel nacional o internacional que tienen la facultad de proporcionar la capacidad y calidad suficiente para el transporte de señales de telecomunicaciones y para la interconexión de los servicios públicos de telecomunicaciones.

Que el artículo 34° del mencionado reglamento indica que el arrendamiento de circuitos para comunicaciones de larga distancia nacional o internacional para los demás servicios portadores, teleservicios, servicios de difusión y servicios de valor añadido, se efectuarán necesariamente a través de los servicios portadores otorgados en concesión.

Que a su vez, el Anexo - Glosario de Términos de dicho reglamento define al arrendamiento de circuitos como la facilidad brindada por el concesionario del servicio portador para el establecimiento de un enlace punto a punto para la transmisión de señales de telecomunicaciones. Asimismo, está comprendida la modalidad de arrendamiento de circuitos de punto a multipunto. El mismo anexo también define al circuito de telecomunicaciones como el medio de transmisión que permite la comunicación entre dos puntos.

Que según el artículo 53° del citado reglamento, se consideran teleservicios, o servicios finales, públicos a los siguientes:

1. Servicio telefónico.- Es el que permite a los usuarios la conversación telefónica en tiempo real, en ambos sentidos de transmisión, a través de la red de telecomunicaciones.

<sup>5</sup> Publicado el 4 de julio de 2007.

<sup>6</sup> Publicado el 30 de diciembre de 2012.



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

2. Servicio télex.- Es el que permite la comunicación interactiva de textos entre abonados mediante aparatos teleimpresores, que se comunican entre sí a través de una red télex, mediante la transmisión de datos convenientemente codificados.
3. Servicio telegráfico (telegrama).- Es el que permite la transmisión de mensajes escritos para ser entregados al destinatario.
4. Servicio de buscapersonas.-
  - a) En su modalidad unidireccional: Es el que permite al abonado recibir un aviso por radio por medio de un equipo radioeléctrico portátil utilizado en una determinada zona. Este aviso puede ser un mensaje verbal o una presentación visual codificada.
  - b) En su modalidad bidireccional: Es el que permite al abonado recibir un aviso por radio por medio de un equipo radioeléctrico portátil utilizado en una determinada zona, el mismo que puede ser un mensaje verbal o una presentación visual codificada. Adicionalmente, permite enviar un aviso de confirmación de recepción del mensaje o enviar un mensaje corto, entre otros.
5. Servicio móvil de canales múltiples de selección automática (truncalizado).- Es el que permite a los abonados cursar señales de voz y datos, individuales o de grupo, mediante el uso de canales múltiples de radiocomunicación cuya asignación se realiza en forma automática.
6. Servicio de conmutación para transmisión de datos.- Es el que utilizando una red propia permite a los abonados comunicaciones individuales en forma de datos entre equipos informáticos situados en lugares diferentes.
7. Servicio multimedia.- Es el servicio de telecomunicaciones que además brinda servicios de informática y servicios audiovisuales, convergentes en un sistema, una banda o un dispositivo, con fines de negocio, seguridad, entretenimiento, entre otros.
8. Servicio de comunicaciones personales.- Es el servicio que utilizando Sistemas de Comunicaciones Personales (PCS) permite brindar servicios de telecomunicaciones móviles que mediante un terminal asociado al abonado posibilitan comunicaciones en todo momento dentro del área de concesión.
9. Servicios móviles por satélite.- Son servicios móviles de telecomunicaciones que se brindan mediante terminales portátiles, utilizando satélites.
10. Servicio móvil de datos marítimo por satélite.- Aquel servicio de telecomunicaciones que proporciona datos, como el posicionamiento de las embarcaciones, utilizando satélites. Este servicio se prestará en las bandas atribuidas para los servicios públicos de telecomunicaciones de acuerdo al PNAF.
11. Cualquier otro que el Ministerio clasifique como tal mediante resolución ministerial.

Que el artículo 94° del anotado reglamento, califica como servicios públicos de difusión, entre otros, al de distribución de radiodifusión por cable, en las modalidades de: a) Cable alámbrico u óptico; b) Sistema de distribución multicanal multipunto (MMDS); y, c) Difusión directa por satélite.

Que el artículo 99° del mismo reglamento identifica como un servicio de valor añadido al servicio de conmutación de datos por paquetes, el cual es definido como el servicio que sin utilizar redes propias, fracciona de acuerdo a una secuencia o trama, las señales de datos en tamaño normalizado denominados paquetes, utilizando las normas X.25 y X.75 de la CCITT.

Que conforme con el criterio adoptado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2009-02, recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00416-1-2009, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de enero de 2009, el Aporte por Derecho Especial al FITELE pertenece a la subespecie del tributo denominada contribución<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00416-1-2009 se señaló que "En ese sentido, cabe concluir que los aportes por regulación bajo análisis constituyen contribuciones. En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1520-2004-AA/TC de 9 de diciembre de 2005, al dilucidar si el aporte al OSINERG establecido por la Ley N° 27332 es confiscatorio (aporte que goza de iguales características que el establecido por el Decreto Ley N° 25844), realizó su análisis considerando que constituye una contribución" y que "(...) cabe anotar que el criterio expuesto modifica el recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 560-2-99 de 16 de junio de 1999, en cuanto estableció que los aportes



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

Que de las normas antes glosadas, se desprende que el Derecho Especial destinado al FITEL respecto de los periodos de autos grava los ingresos brutos facturados y percibidos por concepto de determinados servicios públicos de telecomunicaciones como son los servicios portadores<sup>8</sup>, teleservicios o servicios finales, el servicio público de distribución de radiodifusión por cable y el servicio público de valor añadido de conmutación de datos por paquetes (acceso a Internet); además, la naturaleza y modalidades de tales servicios se encuentran expresamente regulados en la Ley de Telecomunicaciones y su reglamento<sup>9</sup>. Similar criterio fue establecido en la Resolución N° 06957-12-2022 emitida respecto de la recurrente.

Que atendiendo a las normas citadas, procede analizar si los ingresos facturados y percibidos por los servicios observados, se encuentran gravados con el Aporte al Derecho Especial al FITEL.

**Resoluciones** **de** **Determinación**  
XX

## Acceso a Internet

Que de los valores materia de autos y de los Informes de Resultado de Fiscalización N° XXXXX y XXXXXXXXXXXXX, que las sustentan, se advierte que la Administración detectó que la recurrente consideró indebidamente como no afectos al Aporte al Derecho Especial al FITEL los ingresos generados por diversos conceptos que corresponden a la prestación del servicio público de valor añadido (acceso a Internet).

Que al respecto, la recurrente no cuestiona que los servicios considerados por la Administración como "Acceso a Internet" califiquen como tales; sino que sostiene que "El servicio de acceso a internet prestado a nuestros clientes es uno solo: un servicio de valor añadido, que no está afecto al Aporte Especial al FITEL por el ejercicio materia del presente reclamo"; seguidamente, afirma que "a través del servicio de acceso a internet, NO les proporciona [a] sus usuarios la capacidad necesaria para el transporte de señales que permitan la prestación de servicios finales, es decir no presta un servicio portador" (foja 291).

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 06957-12-2022, emitida respecto de la misma recurrente, y tal como se ha indicado en autos, con las modificatorias introducidas en el artículo 12° de la Ley de Telecomunicaciones y el artículo 238° de su reglamento, a partir del año 2013 se encuentra afecto al Aporte al Derecho Especial al FITEL, entre otros, el servicio público de valor añadido de conmutación de datos por paquetes (acceso a Internet).

Que conforme se ha establecido previamente, el artículo 99° del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones identifica como un servicio de valor añadido al servicio de conmutación de datos por paquetes, el cual es definido como el servicio que sin utilizar redes propias, fracciona de acuerdo a una secuencia o trama, las señales de datos en tamaño normalizado denominados paquetes, utilizando las normas X.25 y X.75 de la CCITT; por su parte, en el Glosario de Términos de Telecomunicaciones en el Perú, publicado por el OSIPTEL<sup>10</sup> define al servicio de acceso a Internet como el servicio de conmutación de datos por paquetes y mensajería interpersonal en la modalidad de correo electrónico, así como el servicio que permite a los usuarios acceder al contenido, información, aplicaciones u otros servicios ofrecidos por Internet.

Que en el presente caso, la Administración no ha gravado el servicio portador que sirve de soporte al servicio de valor añadido de acceso a Internet, como erróneamente entiende la recurrente; sino que ha gravado el servicio de acceso a internet; siendo que de lo manifestado tanto por la Administración como por la recurrente se tiene que esta brinda el servicio de acceso a Internet, el cual constituye un servicio de valor añadido que se encontraba afecto al Aporte al Derecho Especial al FITEL en los años 2013 y 2014, por lo que es correcto que la Administración considere los ingresos facturados y percibidos por estos conceptos como gravados con el Aporte al Derecho Especial destinado al FITEL; en consecuencia, corresponde mantener el aludido reparo y confirmar la apelada en ese extremo.

al OSIPTEL y FITEL constituyen tasas, considerando que éstos comparten las mismas características que el aporte objeto de análisis".

<sup>8</sup> Los que son necesariamente públicos.

<sup>9</sup> Conforme se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13446-10-2013, 01672-5-2014 y 09226-1-2016.

<sup>10</sup> Disponible en la siguiente dirección: <https://repositorio.osiptel.gob.pe/handle/20.500.12630/15>.



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

## Servicios portadores y Servicios de Telecomunicaciones

Que la Administración ha incluido dentro del reparo por servicios portadores al arrendamiento de circuitos, al alquiler de fibra y al servicio de redes privadas virtuales; asimismo, dentro de los denominados "servicios de telecomunicaciones" ha incluido a los conceptos identificados como "Servicio de telecomunicaciones-servicios gerenciados", "Servicio de telecomunicaciones-Datos, Man, Nico", "Servicio de telecomunicaciones y valor agregado", "Servicio de telecomunicaciones-Direct IP High Traffic-Sde Piura", "Servicio de telecomunicaciones-DIP N3-COES/Huallanca Nuevo", "Acceso remoto Base" y "Contraprestación complementaria al Contrato N° 029-2011-OSCE".

Que en los Informes de Resultado de Fiscalización N° XXXXXX y XXXXXX, que sustentan los valores impugnados, se indica que todo servicio mediante el cual un contribuyente proporcione la capacidad necesaria para el transporte de señales de telecomunicaciones a cambio de una contraprestación, constituye un servicio portador, independientemente de la denominación que se le dé al contrato o de los términos que se utilicen para registrar contablemente los ingresos que dichos servicios generen; así, se precisa que en el desarrollo de la fiscalización detectó que dentro de las líneas de producto "10000" y "50000" se han identificado ingresos de servicios mediante los cuales se proporciona capacidad necesaria para el transporte de señales de telecomunicaciones, es decir, servicios portadores.

Que se añade que las redes privadas virtuales soportadas en redes IP o IP/MLS, también denominadas VPN, se implementan mediante medios portadores y configuraciones específicas de las Redes IP/MLPS del contribuyente; siendo que estas redes proporcionan la capacidad para la transmisión de datos, imágenes y videos en el entorno privado del cliente; así, las redes privadas virtuales corresponden a la prestación de un servicio portador que se ofrecen al público en general que las desee contratar y se brindan mediante una contraprestación económica, por lo que constituyen un servicio público de telecomunicaciones afecto al Aporte al FITEI; en tal sentido, toda vez que dentro de la fiscalización detectó que la recurrente consideró como no afectos al Aporte al FITEI los ingresos que corresponden al servicio público portador conmutado denominado red privada virtual, procedió a repararlos.

Que con relación a los reparos relacionados con los denominados "Servicios de telecomunicaciones", se precisa que requirió a la recurrente que sustentara técnica y jurídicamente su naturaleza, no habiendo cumplido con lo solicitado, razón por la cual procedió a repararlos.

Que por su parte, de acuerdo con lo expuesto, la recurrente cuestiona que se hayan calificado dichos servicios como servicios públicos de telecomunicaciones; así, sostiene que se encuentra habilitada a suscribir con sus clientes contratos referidos a la venta o alquiler de equipos de telecomunicaciones, o de cualquier otro producto, tales como materiales, accesorios o softwares, siendo que tales servicios no califican como servicios de telecomunicaciones; por otra parte, alega que el servicio VPN es una solución tecnológica que involucra la instalación de filtros de seguridad en el marco de la compartición de información entre computadoras, pero no involucra la transmisión de señales de telecomunicaciones, por lo que no constituye un servicio portador; finalmente, arguye que los denominados "servicios telefónicos" son servicios accesorios a los servicios portadores que brinda, y que al no tratarse de servicios públicos no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Aporte al FITEI.

Que al respecto, cabe anotar que mediante Proveído N° XXXXXX (foja 319), este Tribunal requirió a la Administración que, entre otros, remita copia de los anexos y toda documentación que sustente los Informes de Resultado de Fiscalización N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX; en cuya respuesta la Administración remitió el Oficio N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX de 22 de junio de 2022 (foja 326), al cual adjuntó el Informe N° XXXXXX y un CD (fojas 321 a 325), en el que obran los Anexos de los mencionados informes.

Que de la revisión de tales anexos se advierte que los servicios incluidos en cada uno de los conceptos reparados son los siguientes:

- **Arrendamiento de circuitos:** Servicio enlace dedicado a Internet 40 Mb/seg; Servicio de Transmisión de Datos IP Internet y Servicios Complementarios; Servicio de enlace dedicado a Internet; Alquiler 13 mbs Local Loop a Terceros; Alquiler E1S Local Loop a Terceros; Alquiler de Enlace Satelital para Datos (ICCP), Internet y Voz; Alquiler de Enlace Satelital para Internet y Datos ICCP redundante para envío de información; Alquiler de Enlaces Satelitales del Sistema SCADA; Cargos por Instalación – 01 Circuito





# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

Eléctrico Redundante 20 A; Servicio de Enlace de Telecomunicaciones entre OFF y Sargento Puño; Alquiler de un Circuito Privado para Servicios de Datos, Voz e Internet; Servicio de Comunicación Sistema SCADA; Alquiler de Enlaces Satelitales del SCADA; Servicio de Enlace Dedicado a Internet; Contratación del Servicio de Interconexión; GM – 2xE1 – Lima – 41N – 64644; Instalación de Circuito Redundante DC 48 DCV; Servicio de Alquiler de Enlace Satelital de Datos ICCP; Red WAN Internacional; Servicio de Alquiler de Enlaces Satelitales Comunicación SCADA; Servicio de Telecomunicaciones – Acceso TDM – Lurín; Servicio de Telecomunicaciones – BBO Business 2MBPS; Servicio de Telecomunicaciones – BBO Business 512KBPS; Servicio de Telecomunicaciones – DIP HT; Servicio de Telecomunicaciones – Enlace BBO Business; Servicio de Telecomunicaciones – Enlace LAN2LAN; Servicio de Telecomunicaciones – Interconexión Optical IP- IFX; Servicio de Telecomunicaciones - Private IP – CSC/Lima; Servicio de Telecomunicaciones - Respaldo IP VPN; Servicio de Telecomunicaciones - Transmisión de Datos, Servicio de Telecomunicaciones Back Up; Servicio de Telecomunicaciones Satelitales BBO y Servicio de Transmisión de Datos mediante Enlaces Satelitales y/o Terrestres.

- **Red Privada Virtual:** 20049 – Remote VPN Access - Site - Miraflores, Servicio de Telecomunicaciones - Respaldo IP VPN - Surco, Servicio VPN Site To Site, Servicio VPN Site To Site para 10 Túneles, Servicio de Telecomunicaciones - IP VPN Lima - Bogotá, Alquiler de - Enlace Extended IP VPN - DOM 1X, Servicio de Telecomunicaciones - IP VPN - Lince, Alquiler de Servicios - IP VPN - Surco, Servicio De Telecomunicaciones - IPVPN - VES y Servicio de Telecomunicaciones - VPN - Lima II.
- **Alquiler de fibra:** Alquiler de Fibra Oscura Cerro Camacho - Morro Solar, Alquiler Fibra Oscura Morro Solar - MSO1, Alquiler Fibra Oscura MSO2 - Cerro Camacho, Servicio de Arrendamiento de Fibra Oscura Ruta "A", Concurso Público N° 005-2010-OSCE Contratación del Servicio de Transmisión de Datos mediante un Enlace Dedicado de Fibra Óptica para la Interconexión, Servicio de Instalación de Fibra Óptica y Cableado UTP en el Centro de Cómputo Principal, Instalación - XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX. - Santiago de Surco – Dirección de Mercado Empresarial Cableado de Fibra Óptica e Instalación - XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX - 6Mbps – Fibra Óptica.
- **Servicio de telecomunicaciones:** Servicio de Telecomunicaciones - Servicios Gerenciados; Servicio de Telecomunicaciones - Datos, Man, Nico; Contratación Complementaria al Contrato N° 029-2011-OSCE; Servicio de Telecomunicaciones y Valor Agregado; Servicio de Telecomunicaciones - Direct IP High Traffic - Sde Piura; Servicio de Telecomunicaciones - DIP N3 - COES/Huallanca Nuevo y Acceso Remoto Base.

Que al respecto, cabe indicar que en los valores materia de autos, los informes que los sustentan ni en los anexos remitidos por la Administración, se describe en qué consisten los servicios prestados que son materia de reparo, limitándose la Administración a citar las normas legales aplicables y concluir que aquellos califican como servicios portadores o servicios de telecomunicaciones, respectivamente; asimismo, si bien la Administración sostiene que los servicios portadores proporcionan la capacidad necesaria para el transporte de señales de telecomunicaciones a cambio de una contraprestación, no ha tomado en cuenta que de conformidad con la Ley de Telecomunicaciones y su reglamento, dichos servicios, adicionalmente, deben permitir la prestación de servicios finales, de difusión y de valor añadido; siendo que dentro de los clientes de la recurrente, a los cuales se les ha prestado los servicios calificados por la Administración como servicios portadores, se encuentran empresas y entidades que no califican como empresas de telecomunicaciones (tales como XXXXXXXXXXXX., XX., etc.), por lo que los servicios prestados por la recurrente a dichas empresas o entidades no serían utilizados para la prestación de otros servicios de telecomunicaciones, característica esencial de los servicios portadores. Similar criterio fue establecido en la Resolución N° 06957-12-2022.

Que por otra parte, respecto de los servicios calificados por la Administración como "servicios de telecomunicaciones", ésta se ha limitado a señalar que reparó tales ingresos debido a que la recurrente no indicó sus características técnicas y legales; sin embargo, no ha precisado si dichos servicios califican como servicios portadores, teleservicios o servicios finales, servicios públicos de distribución de radiodifusión por cable o servicios públicos de valor añadido de conmutación de datos por paquetes (acceso a Internet), ni



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

mucho menos en qué consiste cada uno de ellos a efecto de determinar si califican o no como servicios públicos de telecomunicaciones.

Que como se advierte, si bien la Administración afirma que los servicios reparados y cuestionados califican como servicios portadores, algunos de ellos en la modalidad de arrendamiento de circuitos, el cual es un servicio público de telecomunicaciones, o como servicios de telecomunicaciones en general; al no haber señalado las razones por las cuales dichos servicios calificarían como tales, ni haber efectuado una descripción de ellos a efecto de verificar si cumplen con las condiciones para ser considerados como los servicios de telecomunicaciones mencionados, no es posible determinar si tales servicios califican o no como servicios públicos de telecomunicaciones y, por ende, si deben encontrarse afectos al Aporte por el Derecho Especial al FIDEL.

Que en tal sentido, se concluye que los referidos reparos efectuados por la Administración no se encuentran debidamente sustentados, por lo que deben ser levantados, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo. Asimismo, como consecuencia de lo establecido por la presente resolución, corresponde que la Administración reliquide la deuda contenida en las resoluciones de determinación cuestionadas de acuerdo con lo expuesto.

Que con relación a lo alegado por la recurrente sobre la vulneración del principio de reserva de ley al no haberse establecido en la Ley de Telecomunicaciones algún parámetro de la alícuota del aporte, así como a la vulneración del principio de no confiscatoriedad, cabe anotar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal, a realizar el control difuso; por lo que, al tratarse esta instancia de un Tribunal Administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado. Sin perjuicio de lo indicado, debe señalarse que si bien la recurrente precisa que su cuestionamiento no tiene por finalidad hacer un análisis de constitucionalidad ni aplicar el control difuso, de sus argumentos se aprecia que cuestiona la deuda contenida en los valores analizados por no haberse establecido en la ley algún parámetro de la alícuota del tributo, lo que en efecto implica un análisis de constitucionalidad de la ley, además, no ha precisado cómo el Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones habría vulnerado la ley, no siendo aplicables los criterios a que alude la recurrente, según los cuales una norma reglamentaria o de menor rango vulnera otra con rango de ley.

Que en cuanto a que las resoluciones de determinación impugnadas no consignan cuáles son los costos que irroga la actividad estatal que se cubre con la contribución, cabe mencionar que el artículo 77° del Código Tributario no ha establecido la obligación de que en las resoluciones de determinación emitidas respecto de contribuciones se deba consignar los costos que irrogan tales actividades; por lo que no resulta amparable lo alegado por la recurrente. Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que este Tribunal no resulta competente para pronunciarse sobre la forma cómo se han determinado los referidos costos.

## Intereses moratorios de los pagos a cuenta del Aporte por Derecho Especial al FIDEL

Que respecto a que si para el cálculo de los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Aporte por Derecho Especial al FIDEL resulta aplicable el artículo 239° del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones o el artículo 33° del Código Tributario, cabe indicar que dicho tema fue llevado a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, habiendo adoptado este Tribunal, mediante Acta de Sala Plena N° 2023-02, el siguiente criterio:

*“Para efectos de calcular el interés moratorio aplicable a los pagos a cuenta del Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FIDEL), se debe utilizar la Tasa de Interés Moratorio (TIM) aprobada por la SUNAT, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.*

*En tal sentido, corresponde inaplicar el último párrafo del artículo 239 del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 020-2007-MTC, modificado por Decreto Supremo N° 019-2012-MTC, por contravenir el segundo párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF”.*

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

*“El segundo párrafo del artículo 33 del Código Tributario<sup>11-12</sup> preceptúa que la SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo; precisando que en los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por ordenanza municipal, la que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT; mientras que tratándose de los tributos administrados por otros órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante resolución ministerial de Economía y Finanzas.*

*Como se advierte, respecto de la TIM aplicable a tributos administrados por órganos distintos a la SUNAT y a los Gobiernos Locales, el Código Tributario establece que es aplicable la TIM fijada por la SUNAT, señalando una excepción que está dada por la fijación de una TIM distinta mediante una resolución ministerial del sector Economía y Finanzas.*

*Ahora bien, en cuanto al Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FITEL), el artículo 239 del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones regula los pagos a cuenta que se deberán realizar, estableciendo el momento en el que se deberá presentar la declaración jurada correspondiente; asimismo, en su último párrafo ha indicado que si el pago se efectúa vencido el plazo regulado, los contribuyentes pagarán por cada mes de retraso y de manera acumulativa, las tasas máximas de interés compensatorio y moratorio fijadas por el Banco Central de Reserva, vigentes a la fecha de pago<sup>13</sup>.*

*Al respecto, el Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FITEL) constituye un tributo administrado por un órgano distinto a la SUNAT o a los Gobiernos Locales, por lo que de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario citado previamente, a los pagos a cuenta efectuados fuera del plazo previsto en el artículo 239 del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, le resulta aplicable la TIM aprobada por la SUNAT, o aquella que se fije mediante una resolución del Ministerio de Economía y Finanzas; sin embargo, el aludido artículo 239 ha prescrito que a dichos pagos a cuenta se les debe aplicar las tasas máximas de interés compensatorio y moratorio fijados por el Banco Central de Reserva, vigentes a la fecha de pago.*

*Cabe anotar que el artículo 51 de la Constitución Política del Perú contiene el principio de jerarquía normativa, el cual ordena que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Por su parte, artículo 102 del Código Tributario preceptúa que el Tribunal Fiscal, al resolver, deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, debiendo precisarse que de acuerdo a reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en la Resolución N° 08259-5-2019, entre otras, la aplicación de dicho artículo en concordancia con el artículo 101 del mismo código, debe entenderse dentro del fuero administrativo, pues de lo contrario, se irrogaría indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las normas, el cual es competencia del fuero jurisdiccional del Poder Judicial.*

*En este punto, resulta pertinente recurrir a los diferentes criterios de solución de antinomias entre normas. Al respecto, en los fundamentos que sustentan el Acta de Sala Plena N° 2008-12 de fecha 12 de mayo de 2008 se señaló lo siguiente<sup>14</sup>:*

<sup>11</sup> Citado como Nota a Pie de Página N° 5: Redacción actual contenida en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF; en el texto original del Decreto Legislativo N° 816 la citada disposición se ubicaba en el tercer párrafo y tenía la siguiente redacción: “La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT fijará la TIM respecto de los tributos que administra. En los casos de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será fijada por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas”.

<sup>12</sup> Citado como Nota a Pie de Página N° 6: Cabe señalar que en el anterior Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 773, vigente al momento de emisión de la Ley de Telecomunicaciones y su Reglamento General, la redacción del tercer párrafo del anotado artículo 33° era como sigue: “La SUNAT fijará la TIM respecto de los tributos que administra. En los casos de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será fijada por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas”.

<sup>13</sup> Citado como Nota a Pie de Página N° 7: Redacción actual contenida en el Texto Único Ordenado del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado mediante Decreto Supremo N° 020-2007-MTC; la cual se mantiene desde el Reglamento General aprobado por Decreto Supremo N° 06-94-TCC, según se advierte del último párrafo de su artículo 218; y, del último párrafo del artículo 246 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 027-2004-MTC.

<sup>14</sup> Citado como Nota a Pie de Página N° 8: En esta Acta se adoptó el siguiente acuerdo: “A efecto de determinar el régimen de afectación al Impuesto Predial de los predios comprendidos o ubicados en concesiones mineras, resulta de aplicación el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM,



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

*“Las antinomias se presentan cuando existe contradicción entre distintas normas que pertenecen a un mismo sistema jurídico. La antinomia es total cuando las normas que entran en contradicción comparten el mismo ámbito de aplicación material, temporal y personal. En cambio, es parcial si no comparten la totalidad de dichos ámbitos, por ejemplo, cuando el ámbito de validez de una norma se encuentra comprendido totalmente dentro del ámbito de validez de otra, pero al mismo tiempo esta segunda norma también prevé un ámbito de validez suplementario en el que no se produce contradicción alguna.*

*Asimismo, también se clasifica a las antinomias en reales y aparentes. La antinomia es aparente cuando finalmente encierra un problema de validez de alguna de las normas en conflicto (es aparente porque la norma que conlleva problemas de invalidez no debería existir en el sistema y ya sea que esta se anule o se inaplique debido a ello, el aparente conflicto dejará de existir) y será real cuando el conflicto se presenta entre dos normas válidas del sistema.*

*Al respecto, existen criterios que permiten dar una respuesta a la interrogante vinculada con el marco normativo aplicable a un supuesto concreto: el criterio jerárquico, el cronológico, el de especialidad y el de competencia. De acuerdo con el criterio jerárquico, en caso de observarse dos normas regulan un mismo supuesto, prevalecerá la norma de rango superior. La jerarquización de las normas obedece a razones de sistematicidad y de unidad del ordenamiento jurídico, y se encuentra recogida en el artículo 51° de la Constitución Política. En este caso, existe en realidad un conflicto aparente pues existe un problema de invalidez de la norma de rango inferior que contradice a la norma de rango superior.*

*El criterio de competencia se vincula con la existencia de un orden articulado y coordinado de competencias básicas que tiene como origen la Constitución. Se trata de una distribución de competencias entre los distintos órganos hecha por ésta. De esta manera, el principio de competencia señala que la norma válida será aquella que emana de la autoridad o funcionario que ha recibido la atribución para tal efecto. Del mismo modo que en el caso anterior, la antinomia en este caso es aparente pues la norma dictada por un órgano incompetente es inválida de raíz pues estaríamos ante un caso de invalidez del acto normativo que dio origen a la norma, el cual es anterior a ella. Es por esto que la norma que es incompetente es inválida independientemente de que entre o no en contradicción con otra norma.*

*Por otro lado, el criterio cronológico, es aquel según el cual entre dos normas incompatibles prevalece la posterior, bajo el supuesto de que de dos actos de voluntad legislativa, es válido el último en el tiempo, y se concreta en la derogación de la norma anterior. Este criterio se encuentra recogido en el Artículo I del Título Preliminar del Código Civil y resuelve antinomias reales en las que no hay duda respecto de la validez y competencia de las normas puestas en juego.*

*Por su parte, el criterio de especialidad establece que una ley especial debe prevalecer sobre la ley general. Así, se tiene que en caso de incompatibilidad entre normas, debe prevalecer aquella que tenga un ámbito de regulación más restringido o cuyo supuesto de hecho constituya una precisión o especificación en relación con el de la otra. En este caso, igualmente el criterio resuelve antinomias reales.*

*Ahora bien, como se ha indicado, la aplicación de estos criterios sirve para identificar la norma aplicable al caso concreto, pudiendo suceder que en ciertos casos resulte de aplicación más de un criterio y que cada uno conduzca a una solución diferente. A ello se le denomina antinomia de segundo grado, resultando necesario establecer las pautas o líneas de análisis que permitan abordar el tema de conflicto o relación entre criterios, a efecto de que en cada caso concreto se justifique la opción por cada uno”.*

---

publicado el 3 de junio de 1992, precisado por Decreto Legislativo N° 868, régimen que se mantiene vigente a la fecha”, el cual fue recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06906-1-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada el 1 de julio de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

Según lo expuesto, en el caso bajo análisis se produciría una antinomia pues existiría un conflicto entre dos normas que regulan de manera distinta un mismo tema<sup>15</sup>, siendo que esta antinomia sería aparente pues dicho conflicto se presenta entre dos normas de diferente jerarquía; adicionalmente, la norma reglamentaria no cumple con el criterio de competencia, toda vez que si bien es posible establecer tasas de interés moratorio para tributos administrados por órganos distintos a la SUNAT o Gobiernos Locales, éstas deben ser fijadas mediante una resolución ministerial del sector Economía y Finanzas; sin embargo, la tasa de interés moratorio aplicable a los pagos a cuenta del Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FITEL), se encuentra regulada en el Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, el cual ha sido aprobado por decreto supremo del Sector Transportes y Comunicaciones.

En atención a lo expuesto, se concluye que para efectos de calcular el interés moratorio aplicable a los pagos a cuenta del Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FITEL), resulta aplicable la TIM aprobada por la SUNAT, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 33 del Código Tributario<sup>16</sup>; y en consecuencia, corresponde inaplicar el último párrafo del artículo 239 del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, por contravenir la norma con rango de ley en mención (el artículo 33 del Código Tributario), en virtud al artículo 102 del Código Tributario, que ordena al Tribunal Fiscal aplicar la norma de mayor jerarquía”.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base del cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2023-02, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528.

Que estando al criterio adoptado y sus fundamentos, y considerando que este Tribunal ha dispuesto que la Administración proceda a reliquidar las resoluciones de determinación impugnadas, corresponde disponer que la Administración, al momento de reliquidar los intereses moratorios por los pagos a cuenta del Aporte por Derecho Especial al FITEL de los meses de enero a diciembre de los años 2013 y 2014 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° XXX, proceda a aplicar la Tasa de Interés Moratorio (TIM) aprobada por la SUNAT, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 33° del Código Tributario, no resultando aplicable el último párrafo del artículo 239° del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> Citado como Nota a Pie de Página N° 9: El Código Tributario y el Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, respecto a la tasa de interés moratorio aplicable a los pagos a cuenta del Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FITEL).

<sup>16</sup> Citado como Nota a Pie de Página N° 10: Con relación a la aplicación del artículo 33 del Código Tributario con fines de la actualización de la deuda tributaria originada en anticipos o pagos a cuenta, es pertinente mencionar que respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en la Resolución N° 05359-3-2017 este Tribunal ha señalado lo siguiente:

*“(…) se debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio - obligación principal-, los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias, al tratarse de prestaciones pecuniaras que los deudores tributarios se encuentran obligados a cumplir por mandato de la ley; que el acreedor tributario tiene el derecho de exigirlos coactivamente; que se encuentran relacionadas con un tributo, en este caso, el Impuesto a la Renta, y que cuentan con un hecho generador y una base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes.  
(…)*

*Por consiguiente, los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal”* (el resaltado es nuestro).

Asimismo, cabe señalar que el referido criterio sobre la aplicación del artículo 33° del Código Tributario a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ha sido utilizado en diversos casos resueltos por este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 01717-3-2022, 06146-4-2022 y 06312-1-2022, entre otras.

<sup>17</sup> Estando a lo indicado con relación a la aplicación de los intereses moratorios, no resulta atendible lo alegado en sentido contrario por la Administración.



# Tribunal Fiscal

N° 04777-12-2023

## Resoluciones de Multa N° XX

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311<sup>18</sup>, disponía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que las Resoluciones de Multa N° XX (fojas 8 a 14 y 149/vuelta a 155/vuelta) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de las Resoluciones de Determinación N° XX, y toda vez que en esta instancia se ha dispuesto la reliquidación de dichos valores, corresponde resolver en igual sentido, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda de igual forma respecto a las resoluciones de multa impugnadas.

Que finalmente, el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se acredita en autos.

Con los vocales Ruíz Abarca y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente el vocal Flores Quispe.

### RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Dirección Ejecutiva N° XXXXXXXXXXXXXXXX de 30 de octubre de 2019, en el extremo referido al reparo por servicios de "Acceso a Internet"; y, **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

*"Para efectos de calcular el interés moratorio aplicable a los pagos a cuenta del Aporte al Derecho Especial destinado al PRONATEL (antes FITEL), se debe utilizar la Tasa de Interés Moratorio (TIM) aprobada por la SUNAT, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.*

*En tal sentido, corresponde inaplicar el último párrafo del artículo 239 del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 020-2007-MTC, modificado por Decreto Supremo N° 019-2012-MTC, por contravenir el segundo párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF".*

Regístrese, comuníquese y remítase al PRONATEL del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, para sus efectos.

**RUIZ ABARCA**  
VOCAL PRESIDENTA

**RIVADENEIRA BARRIENTOS**  
VOCAL

**FLORES QUISPE**  
VOCAL

Quintana Aquehua  
Secretaría Relatora  
FQ/QA/CPL/jvu

**NOTA: Documento firmado digitalmente**

<sup>18</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.