

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 34303-  
2019-Lima: REPEXSA vs. Osinergmin, controversia en  
torno al Aporte por Regulación al Osinergmin

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada  
que presenta:

Andrea Tovar Vera

ASESOR:

Eduardo José Sotelo Castañeda

Lima, 2024

## Informe de Similitud

Yo, SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “**Informe Jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 34303-2019-Lima: REPEXSA vs. Osinergmin, controversia en torno al Aporte por Regulación al Osinergmin**”, del autor(a) TOVAR VERA, ANDREA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 26%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 09/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 10 de julio del 2024

SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE	
DNI: 06663245	Firma:
ORCID:  <a href="https://orcid.org/0000-0001-6005-0534">https://orcid.org/0000-0001-6005-0534</a>	



*A Dios, mi padre y las dos maravillosas mujeres que me han acompañado con mucha sabiduría, paciencia y empatía por este camino, mi madre y mi hermana.*

*A mi abuela Alejandra quien desde el cielo siempre ha sabido guiar los pasos de quienes la amamos.*

*A Diego, por llegar a ser una luz.*

*A Mimi, mi compañerita, iniciamos y terminamos juntas.*

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la argumentación plasmada en las sentencias emitidas por las diversas instancias administrativas y judiciales, con especial énfasis en la emitida por la Corte Suprema, a la luz de los principios constitucionales y que nos encontramos adscritos a un marco de un Estado Constitucional de Derecho. La controversia del caso se centra en el análisis del Aporte por Regulación al Osinergmin, cobrado a las empresas importadoras y/o productoras de gas natural. Para ello se abordará un desarrollo histórico de las normas, una interpretación teleológica de las mismas, como también se propondrá una resolución alternativa que hubiera sido deseable por parte de la Corte Suprema.

### **Palabras clave**

*Estado Constitucional de Derecho, Principio de reserva de ley, Principio de legalidad, Principio de seguridad jurídica, Aporte por Regulación.*

### **ABSTRACT**

The present work aims to analyze the argumentation presented in the judgments issued by various administrative and judicial bodies, with particular emphasis on that issued by the Supreme Court, considering constitutional principles within the framework of a Constitutional State of Law. The case controversy revolves around the analysis of the Regulatory Contribution to Osinergmin, levied on importers and/or producers of natural gas. To this end, a historical development of the norms will be addressed, along with a teleological interpretation thereof, as well as a proposal for an alternative resolution that would have been desirable on the part of the Supreme Court.

### **Keywords**

*Constitutional Rule of Law, Principle of Legal Reserve, Principle of Legality, Regulatory Contribution.*

## ÍNDICE

<b>PRINCIPALES DATOS DEL CASO</b> .....	4
<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	5
1.1. Justificación de la elección de la Casación .....	5
1.2. Presentación del caso .....	7
<b>II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES</b> .....	8
2.1. Antecedentes .....	8
2.2. Hechos relevantes del caso .....	9
<b>III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS</b> ...	14
3.1. Problema principal .....	14
3.2. Problemas secundarios .....	14
<b>IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA</b> .....	15
4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios .....	15
4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución .....	16
<b>V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS</b> .....	17
<b>VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES</b> .....	44
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	46

## PRINCIPALES DATOS DEL CASO

### Cuadro de datos principales del caso

<b>No. EXPEDIENTE / NOMBRE DEL CASO</b>	Casación No. 34303-2019 / Repsol Exploración Perú, Sucursal del Perú (en adelante, REPEXSA) vs. OSINERGMIN
Área(s) del derecho sobre las cuales versa el contenido del presente caso	Tributario, Constitucional
Demandante / Denunciante	Repsol Exploración Perú, Sucursal del Perú (en adelante, REPEXSA)
Demandado / Denunciado	OSINERGMIN y Tribunal Fiscal
Instancia administrativa o jurisdiccional	OSINERGMIN y Tribunal Fiscal



## I. INTRODUCCIÓN

### I.1. Justificación de la elección de la resolución

Constitucionalmente se ha reconocido la facultad de crear, modificar, exonerar y suprimir tributos, bien sea por leyes o decretos legislativos y acotando algunos casos excepcionales adicionales. Sin embargo, esta facultad no puede ser ejercida discrecionalmente, sino que se deben cumplir a cabalidad con los derechos fundamentales de las personas y los principios constitucionales tributarios. Adicionalmente, para la creación de tributos se debe cumplir con que la ley que persiga este objetivo describa los elementos esenciales (hipótesis de incidencia) que genera el nacimiento de la obligación tributaria, de modo tal que cada uno de los contribuyentes pueda reconocer inequívocamente si se encuentra subsumido en la obligación tributaria propuesta<sup>1</sup>.

De lo expuesto arribamos al concepto del principio de reserva de ley, el cual faculta únicamente la creación mediante Ley o Decreto Legislativo, aunque el Tribunal Constitucional dispuso que dicho principio es una reserva relativa, en tanto puede admitir excepcionalmente, derivaciones al reglamento, pero bajo el cumplimiento de criterios mínimos impuestos en la Ley principal<sup>2</sup>.

En el caso particular, la materia de controversia radica en el análisis inicial de la Ley No. 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, se aprueba la creación del Aporte por Regulación del sector energético, ley que autoriza que mediante decretos supremos se dictarán las normas reglamentarias o complementarias para cumplir con el objetivo trazado con la emisión de esta. Es mediante Decreto Supremo No. 136-2002-PCM que se establece que el APR a Osinergmin es de obligatorio cumplimiento por las empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo.

---

<sup>1</sup> Bravo. (2011). Hipótesis de incidencia tributaria. Traducción de Jorge Bravo de la obra de Geraldo Ataliba. Lima: Ara Editores.

<sup>2</sup> Tribunal Constitucional. (2022). Pleno Sentencia 103/2022.

Es bajo esta regulación que el Osinergmin deniega las solicitudes de devolución de pagos indebidos por concepto de Aporte por Regulación de los periodos de diciembre de 2008 a mayo de 2010, presentadas por REPEXSA. El contribuyente al no hallar esta decisión conforme a Ley acude a instancias administrativas y jurisdiccionales hasta llegar a la Corte Suprema, quienes terminan por desestimar las pretensiones alegadas.

Sin embargo, es de especial atención que las instancias, tanto administrativas como jurisdiccionales, no realizan un análisis que parta desde la exigibilidad y subordinación de todo el ordenamiento jurídico bajo los principios y derechos reconocidos constitucionalmente. Aunado a ello, tampoco se realizó un desarrollo sobre cuáles vendrían a ser los aspectos esenciales que delimiten la relación tributaria y se produzca su nacimiento con la aparición concreta del hecho generador<sup>3</sup>, elementos que podrían ser regulados mediante decreto supremo. Es por tal motivo que es pertinente incluir uno de los aspectos de análisis que muchas veces es olvidado, esto es, que nos encontramos dentro del modelo de Estado Constitucional.

A fin de verificar lo expuesto, se abordará principalmente una deconstrucción la Ley No 27332, su reglamento y modificatorias; así también de la jurisprudencia citada por las instancias para validar sus posturas, entre ellas el Pleno Sentencia del Tribunal Constitucional No. 103/2022, dado que es de importante relevancia al ser el que relativiza el principio de reserva de ley bajo ciertos criterios que, a fin de analizar si se ha dado esta unidad normativa basada en el constitucionalismo. Asimismo, de manera complementaria se expondrá sobre la mala práctica por parte de los legisladores de atribuir al Poder Ejecutivo, la reglamentación de las leyes sin haber incluido elementos fundamentales y buscan que se cubran estos vacíos, omitiendo así lo estipulado

---

<sup>3</sup> Sainz de Bujanda. (1968). El nacimiento de la Obligación Tributaria. Análisis jurídico del Hecho Imponible. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

constitucionalmente<sup>4</sup> y no brindando la seguridad jurídica pertinente a los contribuyentes.

## **I.2. Presentación del caso**

Durante los últimos años se ha suscitado una controversia planteada por empresas del sector de hidrocarburos que, en calidad de productoras de gas natural han estado siendo consideradas como sujetos pasivos del Aporte por Regulación (en adelante, APR) a OSINERGMIN desde antes de la publicación del Decreto Supremo No. 127-2013-PCM. Ello bajo la interpretación de la Ley No. 27332 y su reglamento que viene a ser el cuerpo normativo que incluye expresamente a estas empresas como sujetos pasivos de esta contribución.

Es a partir de esta situación que se ha desarrollado un debate entre las instancias administrativas hasta las jurisdiccionales y los considerados contribuyentes del APR a Osinergmin antes del 2014 (fecha en la que entra en vigor el D.S No. 127-2013-PCM), dando como resultado fallos desfavorables contra estos últimos. De este modo se han estado manejando criterios e interpretaciones de la norma, que concluyen en que esta contribución fue exigible desde la emisión únicamente de la ley.

En ese sentido, este problema involucra principalmente el estudio de las siguientes figuras jurídicas tributarias: hipótesis de incidencia (en particular los sujetos pasivos del APR); principio de reserva de ley (relativa y absoluta) y legalidad; fuentes del derecho tributario; aplicación de normas en el tiempo. Mas no sólo desde el enfoque tributario, sino también desde la Constitución como norma suprema de todo el orden jurídico.

Es así que la relevancia del presente trabajo radica en evaluar si los criterios manejados por la Administración y las instancias jurisdiccionales (entre estas la Corte Suprema) están conforme a Ley y los principios constitucionales rectores, de modo que no se afecten los derechos de los contribuyentes. Para dicho fin,

---

<sup>4</sup> Rubio. (1948) El sistema jurídico: Introducción al derecho. 11ª ed. Aumentada. Lima: Fondo editorial PUCP.

se realizará un análisis de un caso particular que es planteado inicialmente por REPEXSA, partiendo de la solicitud de devolución por pago indebido de APR de los periodos diciembre 2008 a mayo 2010, hasta llegar a la máxima instancia, en tanto su solicitud es denegada en instancias administrativas y su demanda infundada.

## **II. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS RELEVANTES**

### **II.1. Antecedentes**

En orden con lo establecido en la Ley No. 27332 y su norma reglamentaria, el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM, el Osinergmin recaudaba el APR desde el año 2003, a partir del cobro de esta contribución a las empresas del subsector hidrocarburos. En ese sentido, una de las empresas que llegó a pagar fue REPEXSA.

Sin embargo, REPEXSA ante la identificación de que este no venía a ser un cobro dentro de los márgenes legales, presentó diversas solicitudes de devolución por los pagos indebidos por concepto de Aporte por Regulación de los periodos de diciembre de 2008 a mayo de 2010, presenta solicitudes de devolución. Las mismas que fueron declaradas infundadas el 19 de agosto de 2010, mediante Resolución No. 7341-2010-OS.GFGN/ATGN.

### **II.2. Hechos relevantes del caso**

#### **Posiciones de las partes en el procedimiento administrativo:**

El 20 de septiembre de 2010, REPEXSA interpone recurso de reclamación, ante el cual la Gerencia General de Osinergmin emite la Resolución No. 315, mediante la cual se declara infundado el recurso presentado, a partir de los siguientes argumentos:

#### **Fundamentos del Osinergmin:**

- i.* REPEXSA sí se encuentra afecta al APR – Osinergmin, por lo que el concepto solicitado a devolución no es un pago indebido.
- ii.* El D.S. No. 136-2002-PCM haga referencia a “combustible inclusive gases licuados de petróleo” denota claramente que el legislador ha requerido dejar expresa constancia de que los “gases licuados de petróleo” se encuentran gravados con el APR y no como pretende REPEXSA limitar la aplicación de dicho tributo a los “combustibles líquidos” y “gases licuados de petróleo”.
- iii.* La inclusión al gas natural dentro del concepto de combustibles corresponde a una interpretación sistemática que no implica una extensión indebida de la hipótesis de incidencia contemplada en el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM y que los elementos esenciales han sido definidos por la Ley No. 27332 y contemplados por el referido DS.
- iv.* Respecto a la solicitud de emitir un decreto supremo que presentaron ante la Presidencia de Consejo de Ministros, señalaron que puede considerarse como un acto administrativo al cual se le puede atribuir efectos jurídicos respecto de REPEXSA, por lo que dicha solicitud no puede ser considerada como una conducta contradictoria.

#### **Recurso de apelación interpuesto por REPEXSA:**

El 24 de agosto de 2011, REPEXSA no encontrándose de acuerdo con los argumentos planteados por la Administración procede a interponer recurso de apelación bajo los siguientes argumentos:

#### **Fundamentos del administrado:**

- i.* La Administración incluyó de manera ilegal a los productores de gas natural como sujetos pasivos del APR mediante las Resoluciones de Consejo Directivo Nos. 582-2008-OS-CD y 625-2008-OS-CD, vulnerándose el

principio de reserva de ley, ya que dichas disposiciones no tienen el rango idóneo para regular aspectos esenciales de un tributo.

- ii.* La intención del legislador del artículo 2º del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM nunca fue incluir como sujeto pasivo del APR a los productos de gas natural, dado que indica que será aplicable para los que realicen actividades de importación y/o producción de combustibles, no incluyendo a la gama de gases.
- iii.* La Administración solicitó a la Presidencia de Consejo de Ministros que se emita una norma que disponga claramente la inclusión de los productores de gas natural como sujetos pasivos del APR, ya que el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM no establecía como supuesto gravado a la venta de gas natural.
- iv.* El Osinergmin sostiene que del Decreto Supremo No. 045-2005-EM se puede concluir que el gas natural sí se encuentra gravado con el referido aporte, lo que contraviene el principio de reserva de ley, además que dicho decreto supremo no ha sido refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas lo que también vulnera el principio de jerarquía normativa.
- v.* El APR vulnera el principio de no confiscatoriedad, cuestionando la fijación de la base imponible y la tasa, lo que conlleva a cuestionar la constitucionalidad de la Ley No. 27332.

### **Fallo del Tribunal Fiscal:**

El Tribunal Fiscal mediante Resolución No. 11653-8-2017 resolvió desfavorablemente respecto a la posición de REPEXSA bajo las siguientes consideraciones:

- i.* Los argumentos respecto a lo establecido por el DS No. 045-2005-EM y las Resoluciones de Consejo Directivo Nos. 582-2008-OS-CD y 625-2008-OS-

CD no son estimados, en tanto los sujetos del APR y la cuantía de este último han sido establecidos por la Ley No. 27332 y su reglamento.

- ii.* Por lo tanto, no resulta aplicable el criterio del Tribunal Constitucional sobre la vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley, ya que en el presente caso el APR ha sido establecido por una norma con rango de ley.
- iii.* En las normas glosadas se colige que entre los sujetos afectos al APR se encuentran las empresas y entidades bajo el ámbito de supervisión y regulación de Osinergmin, como las productoras y/o importadoras de gas natural, entre estas REPEXSA.

#### **Demanda interpuesta por REPEXSA:**

El 04 de abril de 2018, habiendo agotado la vía administrativa, REPEXSA interpone demanda contra las resoluciones emitidas por Osinergmin y el Tribunal Fiscal bajo las siguientes consideraciones:

- i.* Pretensiones planteadas por el administrado
  - Principal: Se declare la nulidad de la RTF No. 11653-8-2017 y de la Resolución de Gerencia de Fiscalización de Gas Natural No. 7341-2010-OS-GFGN/ATGN que declararon infundadas las solicitudes de devolución.
  - Accesoria: Se devuelvan todos los pagos indebidamente realizados por REPEXSA.
- ii.* Principales argumentos señalados:
  - Refiere que la Ley No. 27332 estableció un monto máximo de la contribución de APR y el sujeto activo del mismo, y delegó la facultad para establecer vía reglamento el aspecto material y el sujeto pasivo (aspectos sustanciales), con lo que vulneró el principio de reserva de ley.

- La norma reglamentaria no incluyó como sujetos pasivos a los productores de gas natural, actividad de REPEXSA.

Al respecto, el 25 de junio de 2019, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad Tributaria y Aduanera declara infundada la demanda.

### **Sentencia de segunda instancia:**

De manera contraria a lo resuelto en primera instancia, en segunda instancia, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declara fundada la demanda, bajo los siguientes argumentos:

- i. La Ley No. 27332 no incluye de forma expresa a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural.
- ii. La hipótesis de incidencia respecto al cobro de APR a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural recién fue contemplada en el DS No. 127-2013-PCM, vigente desde el 01.01.2014, motivo por el cual correspondía que recién desde esa fecha inicie el cobro de la referida contribución.

### **Procedencia de la casación interpuesta por Osinergmin y Tribunal Fiscal:**

Luego de ser apelada la sentencia de segunda instancia, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente la casación interpuesta por ambas entidades administrativas bajo los siguientes términos.

- i. *Procedencia de la casación interpuesta por el Osinergmin*

Se declaró procedente la casación por las siguientes causales:

- Inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.

- Artículo 10 de la Ley No. 27332.
- Artículo 1 de la Ley No. 26734.
- Artículo 5 del TUO de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por D.S. No. 136-2002-PCM y del DS No. 032-2002-EM.

*ii. Procedencia de la casación interpuesta por el Tribunal Fiscal*

Se declaró procedente la casación por las siguientes causales:

- Interpretación errónea del artículo 10 de la Ley No. 27332 – Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos.
- Interpretación errónea del DS No. 127-2013-PCM, al afirmar que recién con la publicación de este se establece quiénes son los sujetos pasivos del APR a OSINERGMIN.
- Inaplicación del Artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario.
- Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú.
- Apartamiento inmotivado de la sentencia de acción popular No. 16216-2014.

**Fallo de la Corte Suprema:**

La Corte Suprema declaró fundado el recurso de casación, bajo los siguientes argumentos:

- i.* La Sala Superior no motiva sobre las diferencias entre el “combustible-gas” o “combustible-líquido”, lo que evidencia que la Sala Superior de forma arbitraria ha excluido implícitamente al gas natural.
- ii.* De la interpretación sistemática de normas con rango de ley, y conforme precisa el artículo 10 de la Ley No. 27332, REPEXSA califica como una empresa productora de gas natural y se encuentra bajo el ámbito de competencia del Osinergmin y se encuentra obligada al pago del APR.

- iii.* Respecto a la disposición de la ley para que los aportes sean fijados por una norma reglamentaria o decreto supremo, la doctrina y el Tribunal Constitucional establecen una reserva de ley relativa, en cuanto no existe una exigencia de que la ley tributaria regule la totalidad, sino que se admite la colaboración de normas reglamentarias, entre estos los decretos supremos.

### **III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

#### **III.1. Problema principal**

¿Las empresas productoras de gas natural se encuentran comprendidas como sujetos pasivos del Aporte por Regulación a Osinergmin y por tanto obligadas a esta contribución antes de la entrada en vigor del Decreto Supremo No. 127-2013-PCM?

#### **III.2. Problemas secundarios**

- i) ¿La creación del Aporte por Regulación cumple con los principios de legalidad y reserva de ley?
- a. ¿En qué consiste el principio de legalidad y reserva de ley?
- b. ¿Qué alcance constitucional tiene el principio de seguridad jurídica? ¿Es pertinente su inclusión en el análisis en este caso en particular?
- ii) ¿Cómo se están resolviendo casos de materia similar a este grupo de contribuyentes?
- a. ¿Qué es el Grupo Camisea y por quiénes está constituido? ¿Por qué es importante conocerlo?
- b. ¿Cuáles han sido los fallos de estas sentencias?
- c. ¿Qué criterios se han aplicado para arribar a las decisiones?
- iii) ¿Los criterios adoptados por los órganos resolutores han cumplido con una debida motivación, tanto en la interpretación de las normas y un adecuado razonamiento?

- a. ¿Qué métodos de interpretación fueron aplicados en sede administrativa? ¿Es correcto el análisis plasmado?
- b. ¿Qué métodos fueron aplicados en sede judicial? ¿Es correcto el razonamiento de los jueces supremos?
- c. ¿El gas natural debe ser considerado como combustible?

#### **IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A**

##### **IV.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios**

De manera preliminar considero que el Osinergmin cobró indebidamente a REPEXSA el APR durante los periodos 2008 a 2010, en tanto las empresas productoras de gas natural no se encontraban afectas a esta obligación tributaria durante estos periodos.

En primer lugar, respecto al principio de reserva de ley relativa, este no habría sido respetado puesto que si bien la Ley No. 27332 no cumplió con regular los elementos esenciales o determinantes para reconocer el APR, únicamente hizo una descripción bastante general con apertura a equivocación, cuando bien se sabe que para la creación de un tributo se debe cumplir con plasmar cada uno de los elementos de hipótesis para recién tener incidencia alguna. De tal modo que todos los ciudadanos, sin apertura a equivocación o a un trabajo de interpretación particular, comprendan que se encuentran afectos al tributo, pues el hecho que se les aperture la opción a interpretación personal no estaría coadyuvando con la injerencia que tiene en el derecho tributario la tipicidad que es de suma relevancia<sup>5</sup>, puesto que, bien sabido es que los tributos son un límite al derecho a la propiedad y por tal, debe cumplir con los principales principios rectores constitucionales a fin de que no se vulneren los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Luego, de la lectura del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM, se tiene que los sujetos pasivos afectos eran las empresas que realizan actividades de

---

<sup>5</sup> García. (2019) El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Revista Técnica Tributaria.

importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo. Sin embargo, dicha regulación no vendría a incluir aún a las empresas de gas natural, pues este no es considerado un combustible. P

Finalmente, en el año 2013 se publica el Decreto Supremo No. 127-2013-PCM, donde recién se incluye expresamente a las empresas productoras de gas natural como sujetos pasivos del APR. Por lo tanto, el Osinergmin durante todos estos años previos a la entrada en vigor del mencionado decreto supremo ha estado recaudando ilegalmente<sup>6</sup>. Así como también, los órganos resolutores han estado respaldando un criterio aislado del cumplimiento de los principios constitucionales y aplicando métodos de interpretación que no van acorde al respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes<sup>7</sup>.

#### **IV.2. Posición individual sobre el fallo de la sentencia de casación**

No me encuentro de acuerdo con la decisión de la Corte Suprema dado que su análisis desde mi punto de vista no habría interpretado correctamente el concepto del principio de reserva de ley, ni tampoco el de legalidad. Así como tampoco esta decisión estaría protegiendo idóneamente el principio de seguridad jurídica.

De manera preliminar, el principio de reserva de ley relativo obedece a ciertos parámetros, exigencias mínimas y límites establecidos, no consiste en que el Poder Ejecutivo tiene toda la libertad de regular lo que en su momento la Ley debió haber incluido como contenido mínimo. No obstante ello, en el presente caso el Poder Legislativo no habría cumplido con estas exigencias mínimas y esenciales para la creación de un tributo. Por lo que le correspondía a la Corte Suprema interpretar diligentemente cada una de las normas establecidas considerando los parámetros constitucionales. Sin embargo, del análisis realizado se evidenciará que no fue dado de tal modo.

---

<sup>6</sup> De la Vega. (2002). La actividad reguladora del Estado en las empresas de hidrocarburos y la naturaleza jurídica del Aporte por Regulación. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. No. 42, editado Octubre 2003.

<sup>7</sup> Rubio. (2003). Interpretación de las Normas Tributarias. Lima: ARA Editores.

## **V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

### **V.I. LA CREACIÓN DEL APORTE POR REGULACIÓN AL OSINERGMIN**

#### **V.I.1. La potestad tributaria reconocida y distribuida dentro de un Estado Constitucional de Derecho**

Actualmente, el Estado tiene como objeto principal el garantizar los derechos inherentes a los ciudadanos y su entorno, a fin de garantizar un desarrollo económico y social democrático de la sociedad en general. A fin de que se cumpla este fin, en los Estados Modernos se inició a reconocer la supremacía de la Constitución, transitando así el concepto de esta de ser meramente una norma política, carente de contenido jurídico vinculante, a ser la suprema norma dentro del ordenamiento jurídico y, por tanto, la fuente normativa del derecho. Así es como Perú también se acoge a ello y se establece como un Estado Constitucional de Derecho, donde todas las normas jurídicas, interpretaciones y las actuaciones de los sujetos de Derecho se deben acoger a los derechos y principios reconocidos en la Constitución Política del Perú de 1993.

Ahora bien, toda esta actividad que debe asumir el Estado a fin de satisfacer las necesidades de la sociedad tiene entre los principales sustentos a los ingresos generados del cobro de tributos. Habiendo arribado a este punto es pertinente traer a colación un aspecto importante, que ningún derecho es ilimitado, el mecanismo de funcionamiento de esta obligación creada legalmente a los ciudadanos es un claro ejemplo del derecho a la propiedad, basada en la necesidad de cubrir el gasto público que será de beneficio para la sociedad en general. Entonces, queda claro que ningún derecho es absoluto, pero eso no implica que la afectación de este pueda darse de manera irrestricta.

Constitucionalmente se ha reconocido la potestad tributaria a los diversos niveles del gobierno; es decir que, basándose en el denominado *ius imperium* del Estado y los niveles que le conforman, se le faculta a crear, modificar y suprimir tributos bajo ciertos parámetros pues ningún derecho o en este caso facultad atribuida se encuentra exento del control constitucional al que nos encontramos sometidos al ser parte de un Estado Constitucional de Derecho. De una lectura literal del

Artículo 74<sup>8</sup> de la Constitución se desprenden los denominados principios constitucionales tributarios explícitos: i) principio de legalidad, ii) principio de reserva de ley, iii) principio de igualdad, iv) respecto a los derechos fundamentales y, v) no confiscatoriedad.

El análisis que se realizará sobre la creación del Aporte por Regulación al Osinergmin será enfocado en los principios de legalidad y reserva de ley tributaria, dado que estos son los principios afines a cómo y por quiénes se debe legislar; es decir, los sujetos instaurados para crear leyes de materia tributaria y bajo qué parámetros exigibles deberán emitirse. El concepto del principio de legalidad por una parte era y aún es concebido de una manera muy rígida, así por ejemplo, el Modelo de Código Tributario para América Latina no admite que el Poder Legislativo faculte al Ejecutivo, entre diversas facultades, exactamente que pueda modificar nada de lo que se encuentre comprendido dentro del campo de reserva de ley.

Sin embargo, actualmente ya son varias las disposiciones constitucionales en Latinoamérica que admiten que el Ejecutivo también tenga una actuación decisiva en el dictado de normas tributarias, puesto que la rigidez antes señalada podría encausar en una poca eficacia de la política económica (Roque García, 1993, pp. 26).

Ahora bien, a efectos del caso y de una conjunción que se ha ido dando de los principios de igualdad y de reserva de ley en algunas interpretaciones, hemos de aclarar que jurisprudencialmente ya se ha definido que no existe identidad entre ambos principios. El Tribunal Constitucional mediante el Expediente seguido bajo el No. 02689-2004-AA así lo ha desarrollado, diferenciando ambas figuras bajo los siguientes preceptos:

**Principio de legalidad**

**Principio de reserva de ley**

---

<sup>8</sup> Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Este principio supone que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado se encuentra sometida a que esta sea ordenada por ley, pero no sin antes considerar a la Constitución <sup>9</sup> .	Este principio implica una determinación constitucional que impone la regulación de ciertas materias únicamente por ley.
--	--

\*Cuadro de elaboración propia.

Entonces, claro está que ambos principios no pueden encontrarse subsumidos dentro de un mismo concepto; sin embargo, ello tampoco supone que deban ser interpretados de manera separada, aún más en el caso objeto de análisis. Antes de profundizar más sobre este aspecto, es pertinente primero amplificar el concepto del principio de reserva de ley.

Del mandato constitucional expuesto en el artículo 74º de la Constitución Política se tiene que, en razón del principio de reserva de ley, la creación de los tributos debe ser exclusivamente por una norma con rango de Ley. Luego, doctrinalmente se añade que para que un tributo sea debidamente configurado se deben regular suficientemente los principales elementos de las figuras impositivas<sup>10</sup> (Gamba, 2012, p. 102), a fin de que el contribuyente pueda identificar bien el hecho imponible. De tal manera el entendimiento literal y formalista de este principio se concretiza en que la creación de un tributo debe ser únicamente por Ley o decreto legislativo, lo segundo cuando se el Poder Ejecutivo se encuentre autorizado por el Congreso.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional peruano, a partir de la Sentencia No. 2762-2002-AA/TC, ha instaurado un criterio adicional a fin de relativizar lo exigido por este principio ya que por criterios de especialidad se puede admitir excepcionalmente una remisión de facultades para que, mediante reglamento se puedan regular aspectos adicionales del tributo. Claro está que esta facultad tampoco es ilimitada, por lo que nuestro órgano máximo precisó las siguientes consideraciones bajo los siguientes términos:

*“(…) Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal*

<sup>9</sup> A mayor abundamiento sobre la visión del principio de legalidad, a efectos de alejarnos de una interpretación formalista del mismo, los autores Sotelo y Vargas sostienen que el objeto de este principio es establecer que no puede haber tributo sin un mandato del Estado que lo ordene, sea una ley u otra norma de rango similar (1998, p. 297).

<sup>10</sup> Es importante precisar el caso excepcional de las tasas y contribuciones que al ser de carácter local y regional deben ser regulados mediante Ordenanzas, mandato impuesto por el mismo artículo 74 de la Constitución.

*que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley[...]*”

Si bien, indudablemente se acepta la remisión complementaria por parte de la ley, ésta debe obedecer a ciertas exigencias que superan el análisis de proporcionalidad; es decir, que este es un supuesto excepcional que debe obedecer a ser una medida ineludible, necesaria y por tanto, deberá estar debidamente justificada. Además que, no se trata de que consista en ser una salvedad para que el legislador reduzca esfuerzos al momento de crear leyes, sino que la exigencia es la misma, puesto que de lo contrario se estaría desnaturalizando la base de sustento para la aceptación de este criterio por el TC: cumplir a cabalidad con lo ordenado por la Constitución.

Pues bien, la Constitución lo que busca claramente es que la práctica legislativa en materia tributaria sea dada a partir de cuando la ley haya regulado sólo algunos de los elementos esenciales para el reconocimiento del tributo, pero que aquellos que hayan quedado imprecisos podrán ser configurados mediante la delegación de facultades a fin de que el tributo creado quede debidamente regulado en todos sus puntos exigibles para su reconocimiento claro e indubitable. aunado a que los parámetros también deben estar claramente establecidos.

La lógica de este principio nace de que el *ius imperium* sólo le sea atribuido al Poder Legislativo, pues los miembros de este son aquellos que representan la voluntad de la población y de este modo se obedece al concepto de ‘*no taxation without representation*’. Entonces, es innegable que lo que se busca es proteger a los contribuyentes de leyes que se aparten de sus derechos porque es así como actuaba la monarquía quien sólo actuaba conforme a sus propios intereses. Sin embargo, actualmente ya no nos encontramos ante un régimen político como tal, sino en un Estado Constitucional de Derecho, donde los Poderes actúan en cooperación para satisfacer las necesidades y exigencias de la ciudadanía en conformidad con la máxima norma. Por lo tanto, debe quedar claro que el ejercicio del poder político ya no se circunscribe únicamente al Poder Legislativo, sino que ahora también se incluye al Poder Ejecutivo.

Ahora bien, no basta sólo con no sobrepasar los límites antes señalados, también dentro del correcto desarrollo normativo hay principios inherentes a todo

el ordenamiento jurídico, que no sólo son aplicables a ciertas áreas, sino al conjunto completo. La seguridad jurídica es una de estas cualidades que debe estar inherente a un sistema jurídico, así Sáinz Moreno sostiene que este principio produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es y será previsiblemente el derecho en algún momento (1995, p. 6108).

Por esta razón, se ha sostenido la estrecha relación de este principio y el de legalidad, pues a partir de una adecuada producción normativa se puede asegurar esta confianza del ciudadano de lo exigido por las normas jurídicas. Así, en la materia de creación del tributo por ejemplo, la seguridad se vería mermada por una carente regulación de los elementos, como el subjetivo. Pues de qué manera podría saberse con certeza si uno está obligado o no a cumplir con el pago de una deuda si se tiene una norma difusa.

Luego, la seguridad jurídica desde esta visión no es sólo importante porque se deba cumplir a cabalidad con el principio de legalidad y reserva de ley, no quiero transmitir que no son importantes pero al ser los tributos fuentes de obtención de ingresos público provenientes de pagos realizados de personas, sean jurídicas o no, estamos hablando que hay un elemento importante a considerar dentro de una política fiscal de los Estados: la economía del comportamiento. El Banco Interamericano de Desarrollo (BID) ha desarrollado que una efectiva política fiscal debe considerar que no sólo los formadores de políticas públicas, sino también aquellos que ejercen la potestad tributaria deben considerar que es importante aplicar las ciencias del comportamiento, con el objeto de promover efectos positivos y persistentes en la recaudación que se pretende lograr. Principalmente se habla de ofrecer un bien público visible y duradero (Scartascini, 2017), que también es pertinente en materia del APR, pues hablamos de una contribución que se basa en servicios prestados por el Estado. Sin embargo, no es el único aspecto que podría colaborar en el comportamiento de este grupo de contribuyentes, pues se debería empezar con una legislación clara, acompañada de una adecuada protección de los derechos contribuyentes por parte de los aplicadores de la justicia, a partir de una adecuada interpretación de todo el ordenamiento jurídico. Partiendo de ello es que podemos lograr una adecuada protección de la seguridad jurídica y por tanto, lograr un comportamiento positivo por los considerados sujetos pasivos del APR.

De manera complementaria, bien se sabe que la responsabilidad adherida a los legisladores es de suma importancia, pero no sólo eso, también un arte como lo describe Paulo de Barros, puesto que en sus términos: después de haberse publicado la norma tributaria, que vendría a ser el vehículo introductor de enunciados, su destinatario sabrá que una vez ocurrido el hecho F, deberá entregar al fisco cierta cuantía a título de tributo. Sin embargo, este vehículo debe venir acompañado de un estudio histórico-social, de modo que funcione eficazmente al momento de ser aplicado.

### V.I.2. Naturaleza de tributo del APR

A lo largo de todo este debate recurrente en torno al APR al Osinergmin uno de los puntos controvertidos versa sobre si este ostenta la naturaleza de tributo. En ese sentido, en el presente acápite se aclarará sobre dicho punto.

A efectos de aclarar este aspecto, debemos retrotraernos a delimitar cuáles son aquellos elementos que permiten determinar si nos encontramos ante un tributo o no. Sobre el particular, hay diversas posiciones de la doctrina, pero de una manera sucinta y adecuada, los autores Eduardo Sotelo y Luis Vargas recogieron los principales elementos de todo este debate doctrinario y jurisprudencial, a fin de determinar si nos encontramos ante un tributo:

*“un cobro será un tributo cuando sea una prestación comúnmente en dinero, justa y exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley -si se quiere, respetando el principio de legalidad-, para  cubrir los gastos que le demanda al Estado el cumplimiento de sus fines y funciones, que origina una relación jurídica personal, de derecho público y obligatoria, cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley y que puede ser exigida en forma coactiva.” (el resaltado es de la autora)*

Luego, los tributos no son todos de la misma naturaleza; es decir, hay una distinción de estos a partir si se encuentran vinculados o no a que el cobro es dado por una satisfacción de un servicio por parte del Estado para con el contribuyente. Estamos hablando de la clasificación tripartita, que se encuentra acogido en el artículo II del Título Preliminar del Código Tributario de la siguiente manera:

*“a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*

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

*c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.”*

El APR, de acuerdo a la Ley No. 27332, es un cobro atribuido al propósito de que pueda sostenerse el funcionamiento de cada uno de los organismos reguladores a los que se encuentran adscritos. De una simple lectura de lo expuesto no podemos concluir que se trata efectivamente de un tributo, prosigamos con el análisis. Este cobro claramente será dado en dinero, exigido por el poder de imperio del Estado a partir de una ley, cuyo análisis será concretado a más grandes rasgos en un siguiente capítulo; y en efecto, estos ingresos servirán para financiar a estos organismos, de modo que puedan cumplir sus funciones atribuidas: fiscalización, garantizar un tratamiento técnico de la regulación que le es atribuida dentro de cada sector, supervisión, sancionar y resolver controversias.

La naturaleza que se le ha atribuido al APR es de contribución, por lo que precisemos en qué consiste este tipo de tributo. La contribución tiene como hecho generador a los beneficios provenientes de una realización de actividades estatales u obras públicas, que particularmente benefician a los contribuyentes. En este caso, del desprendimiento de la Ley No. 27332 es que se busca financiar a los organismo regulares, pero qué brindan estos a los contribuyentes.

El Osinergmin en particular, tiene entre sus objetivos que el Perú construya un desarrollo energético a partir de servicios de calidad y seguros, así como también afianzar la sostenibilidad de cada uno de los subsectores que conforman este sector, de modo que se pueda lograr un adecuado desarrollo de sus actividades en condiciones seguras para la comunidad, sus trabajadores y el ambiente, así como también que se brinde un suministro de energía confiable y sostenible. Además que, los organismos reguladores han sido creados también para asegurar el correcto funcionamiento de los mercados de cada sector que se le es asignado, con el objeto de que se asegure la competencia dentro de los operadores que lo conforman (Tassano, 2008, pp. 96). Es evidente entonces que, los sujetos que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de los organismos reguladores se ven beneficiados de estas actividades, en tanto así

se permiten que estos sectores funcionen idóneamente y que, además a partir de ello se protegen los derechos de los particulares.

Entonces, de lo expuesto podemos concluir que es importante reconocer este financiamiento a los organismos reguladores a fin de que puedan cumplir con sus funciones atribuidas y así beneficiar a cada uno de las partes que conforman los sectores que se encuentran bajo su supervisión. Los sectores que se encuentran bajo la supervisión contribuyen de manera importante a la economía nacional, por ello también es importante que el Estado regule idóneamente esas actividades de modo que se siga dando un funcionamiento ininterrumpido por ambas partes, Estado y privados, y más aún equilibrando dichas actividades con cada uno de los derechos de los ciudadanos. En este contexto, se configura claramente la naturaleza de contribución del APR al Osinergmin.

### **V.I.3. Nacimiento de la obligación tributaria y elementos esenciales del tributo**

El artículo 2º del TUO del Código Tributario (en adelante, el Código Tributario), aprobado mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF, señala que la obligación tributaria se da cuando se realiza el hecho previsto por ley, como generador de dicha obligación. Sin embargo, ¿cómo se podría arribar a determinar cuándo se realiza el hecho previsto por ley si esta no contiene los elementos suficientes para poder reconocer dicho hecho generador?

En ese sentido, antes de proseguir con el desarrollo normativo que llevó a cabo la creación del APR, vamos a deternos a repasar brevemente sobre la hipótesis de incidencia, que vendría a ser el concepto que nos ayudará a responder la cuestión previamente plantada. Según Ataliba, vendría a ser el supuesto de hecho definido por la ley en forma abstracta, para cuya configuración del hecho, debe presenciarse una conexión con alguien, su localización y su consumación en un momento fáctico determinado, elementos que darán por creada una obligación jurídica concreta, en un preciso momento (2011, p. 67).

Así, de lo expuesto se debe resaltar la importancia de la delimitación de cada uno de los elementos que conforman la hipótesis de incidencia, pues de esta manera es que los señalados como contribuyentes podrán saber en qué momento se llega a efectivizar el hecho concreto que los obligue a cumplir con

el pago del tributo. A continuación, presentamos un gráfico que ilustra lo antes expuesto:

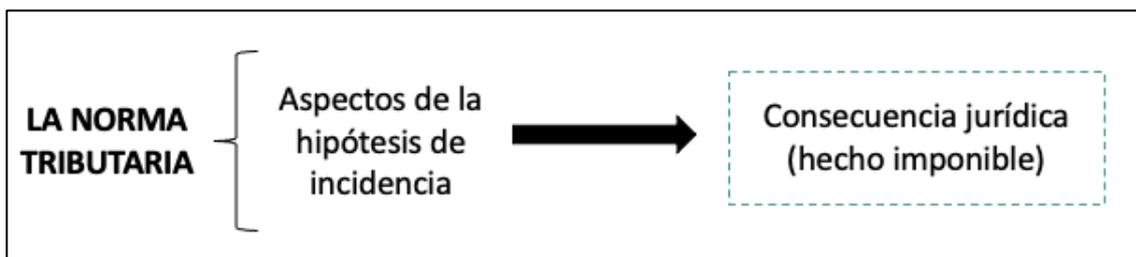


Figura 1 – Nacimiento de la obligación tributaria (elaboración propia)

Como se puede apreciar, el contenido de la hipótesis permite que se pueda identificar sin apertura a dudas la obligación exigible para el contribuyente, de modo que este pueda cumplir de manera responsable. Cinco son los aspectos fundamentales de la hipótesis de incidencia, que según la doctora Sandra Sevillano, estos serán los elementos característicos del tributo y que permitirán que se verifique en la realidad la consecuencia de tener que pagarlo; es decir, se concretiza el nacimiento de la obligación tributaria (2019): el aspecto material (objeto del gravamen); subjetivo (acreedor y deudor de la obligación); temporal (momento en que se considera ocurrido el hecho que origina el tributo); espacial (ubicación donde surgen las obligaciones); y, mensurable (dimensión cuantitativa del tributo).

#### **V.I.4. Análisis de las normas que dieron origen y regulan al Aporte por Regulación al OSINERGMIN a la luz de los principios constitucionales**

En el año 2000 se publicó la Ley No. 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, que es la ley de la cual emana la creación de la obligación tributaria denominada Aporte por Regulación. Si bien es cierta dicha afirmación es de especial atención que esta ley no tiene como único objetivo la creación de la contribución, sino que este es uno de los aspectos pertinentes de regulación en torno a la creación de los organismos reguladores. En tanto el APR es la principal forma de financiación de estas entidades, pero así como se implementa este punto también se definen otros aspectos, tales como el objeto de la creación de los organismos reguladores, las funciones y competencias de cada uno, así como la regulación de los órganos resolutivos de cada organismo.

A lo que se quiere arribar con este desarrollo es que mediante la implementación de la Ley No. 27332 se buscaba regular la creación de los organismos reguladores y los aspectos afines a su correcto funcionamiento, no de manera exclusiva y específica la creación del APR. En consecuencia, lo que ya ha sido argumentado vastamente queda aún más demostrado, pues evidentemente no se ha cumplido con desarrollar cada uno de los elementos esenciales del tributo, Ahora bien, se ha de precisar que tampoco implica que se puede interpretar de manera extensiva a partir de una ley que tiene diversos fines y que, por tanto, no permite reconocer de manera clara quiénes son los sujetos pasivos, pues el legislador no buscaba ser específico, siendo que es una ley aplicable a “todos” los organismos reguladores, abarcando cada uno de sus aspectos. .

Por lo expuesto, no se puede pretender que a partir del sólo artículo 10 de la Ley No 27332, que crea la figura del APR en esta ley se desprendan todos los elementos esenciales del tributo.

Habiendo aclarado el punto anterior, continuemos con el aspecto de la aceptación de remisión a decretos supremos en casos excepcionales para lograr una complementariedad de especialidad a la ley principal, puesto que este cuerpo legal nos sirve como un claro ejemplo. Así pues, en el mismo artículo se señala que se podrá emitir la norma reglamentaria, , mediante decretos supremos se deberán dictar las normas reglamentarias y complementarias.

En ese sentido, corresponde cuestionar si el Poder Legislativo habría ejercido su actividad normativa de manera alineada bajo el entendimiento de los principios de legalidad y reserva de ley, que tal como referimos anteriormente deben ser interpretados conjuntamente. Puesto que el objeto de esta complementariedad de normas respecto a la regulación de ciertos aspectos esenciales mediante decreto supremo, es que la creación del tributo no deje alguna apertura a dudas al contribuyente sobre la obligación que se le está imponiendo. Aunque siempre se debe cuidar que estas permisiones no sean abiertas porque podrían aperturarse supuestos de arbitrariedad o desnaturalización del tributo por parte del Ejecutivo.

Así pues, hemos de advertir que, lastimosamente la disposición complementaria de la Ley No. 27332 no habría cumplido con los parámetros para la remisión a

normas reglamentarias ya que las líneas que podrían ser interpretadas como justificación tienen un contenido escueto, aludiendo únicamente a la complementariedad de especialidad que es un sustento genérico. Sin embargo, como se ha extraído de la interpretación del Tribunal Constitucional, se admitió una excepción pues se superpuso el fin de la complementariedad sobre estas exigencias limitantes, en tanto la razón principal para poder admitir la reglamentación de una ley es poder adicionar más valores y precisiones que sean pertinentes para que la creación del tributo cumpla a cabalidad con todas las exigencias constitucionales y una adecuada distinción de los elementos del tributo.

La ley que nos acontece a este análisis por tal no habría cumplido con esta justificación, dado que únicamente aludió a esta razón general, mas no el motivo específico del porqué el legislador requiere un respaldo legislativo, ni tampoco desarrolló los elementos que debería regular el Ejecutivo; es decir, fue una habilitación abierta. No obstante ello, ¿esto implica que nos debemos limitar únicamente en la aplicación de esta Ley o se debería interpretar de manera sistemática? Resolveremos la cuestión en el próximo acápite.

Posteriormente, en línea con lo dispuesto complementariamente se publica el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM, que vendría a calificar como la norma reglamentaria y sobre la que debemos prestar especial atención, específicamente al Artículo 2 que delimita ciertos elementos del APR aplicable a las empresas del subsector hidrocarburos- el sector que nos acontece-bajo las siguientes consideraciones:

**Artículo 2.- Aporte de las empresas del subsector hidrocarburos**

*2.1. La contribución denominada Aporte por Regulación (\*) de las entidades y **empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo**, se establece en un monto de 0,42% de su facturación mensual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal. En el caso de importadores que no realizan actividad de producción de combustibles, la contribución se establece sobre la sumatoria del valor CIF, el ISC, el Impuesto al Rodaje y los derechos arancelarios respectivos, consignados en la o las Declaraciones respectivas ante Aduanas por el volumen importado y numeradas en el mes correspondiente. **(El subrayado es de la autora)***

Del presente artículo podemos identificar a los siguientes elementos esenciales del APR al Osinergmin aplicable a aquellas empresas del subsector hidrocarburos:

- i) **Sujeto pasivo:** Entidades y/o empresas que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo.
- ii) **Cuantía:** 0.42% de la facturación mensual de la compañía, deduciéndose el IGV y el IPM.

Posteriormente, en el 2013 se emite el Decreto Supremo No. 127-2013-PCM, que deroga el numeral 2.1 del artículo citado en el párrafo anterior y lo reemplaza con una modificación, que de una lectura simple podemos evidenciar que el cambio sustancial radica en la adición expresa de “las empresas del sector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo y gas natural”; es decir, mediante esta norma recién se incluye expresamente a empresas tales como Repsol Exploración Perú.

#### **V.I.4. Elementos esenciales regulados mediante la normas que tratan sobre el Aporte por Regulación al Osinergmin**

En este punto, habiendo ya desarrollado los principios pertinentes, se arriba a la conclusión que tanto la jurisprudencia y doctrina vinculante admiten que el principio de reserva de ley tributaria no es absoluto, y que se puede admitir una remisión a normas reglamentarias de manera excepcional, bajo los límites pertinentes, entre ellos el haber regulado los elementos esenciales del tributo que se está creando. Pero ¿cuáles son los elementos que deben estar regulados obligatoriamente en la ley y cuáles pueden ser delegados?

Por consiguiente, ya habiendo revisado cuáles son los elementos esenciales del tributo, prosigamos con la resolución de la cuestión planteada. Para ello, es imprescindible remitirnos una vez más a uno los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional mediante el Expediente No. 2762-2002-AA/TC, dado que es en esta sentencia donde se advierte que las exigencias implantadas por el principio de reserva de ley deben ser analizadas en cada caso particular, y que “esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un

análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal o vertical". Es a partir de esta duplicidad de este principio que se puede analizar en qué intensidad se han logrado regular los aspectos esenciales del tributo y, a partir de ello también se podrán determinar cuáles vendrían a ser los elementos desprovistos de regulación y que deberán ser complementados.

Así, el plano horizontal es aquel que atiende a la delimitación del alcance que se deja a la norma complementaria; es decir, el reglamento. Mientras que el plano vertical es el contenido que deberá ser recogido en la ley (o norma con rango legal) de remisión. Así, el grado de concreción será alto siempre en cuando los elementos esenciales se encuentren debidamente regulados en el plano vertical. En tal sentido, de lo acogido por el Tribunal Constitucional se puede concluir que no se da una limitación a qué aspectos se deben regular exclusivamente mediante Ley, sino que se debe evaluar el nivel de concreción de los elementos para así definir cuáles vendrían a ser los aspectos que deberían/podrían ser regulados vía norma reglamentaria para que el tributo sea identificable sin necesidad de acudir a una interpretación extensiva. Claro está que eso no implica que el Legislativo pueda emitir una regulación sumamente vaga a fin de que todo sea regulado mediante normas complementarias, pues de ese modo estaría faltando a su deber constitucional, por ello es que se deben respetar los límites correspondientes.

Ahora bien, lo que adicionalmente debe cuidar el legislador es de no alejarse de lo también exigido por el principio de legalidad, cuyo objetivo es el de que toda obligación tributaria debe derivar del orden jurídico establecido por las normas legales pertinentes. Este principio deja en evidencia principalmente que todos los aspectos del tributo deben ser regulados mediante Ley o norma del mismo rango. Es en este punto que, es importante recalcar la importancia de que este principio deba ser interpretado de manera conjunta con el principio de reserva de ley relativa (sobre todo desde los dos aspectos), dado que bien ha desarrollado el Tribunal Constitucional en la STC No. 2762-2002 sobre la lógica de esta doble dimensión del principio de reserva de ley, que se basa en aquella voluntad del constituyente que actualmente le atribuyó la misma legitimidad democrática al Poder Ejecutivo, como Legislativo en lo que respecta a políticas de estado (entre ellas la política fiscal) ya que ambos Poderes ahora representan

la voluntad y representación de los ciudadanos. Desde luego entonces deben trabajar en coordinación y en efeceto, así es como se refuerza la autorización que coadyuva a que el Ejecutivo pueda reglamentar las leyes de materia tributaria.

A saber, en el caso particular del presente informe hemos podido evidenciar que la regulación en la Ley No. 27332 es bastante abierta, no sólo en la autorización a la norma reglamentaria, sino también al regular los elementos esenciales en el Artículo 10°. Pues del sólo análisis del artículo 10° de la Ley No. 27332 se concluye que a partir de este se crea el APR para todos los organismos reguladores, no dando cabida a una debida protección de la seguridad jurídica, ni tampoco el principio de legalidad, en tanto es muy ambiguo definir el aspecto subjetivo, por mucho que así lo hayan referido las diversas instancias resolutoras. El único aspecto que se tiene claro por el límite de cobro que se ha plasmado es la alícuota.

Inclusive el Tribunal Constitucional fue enfático en esta posición mediante la Sentencia seguida bajo el Expediente No. 3303-2003-AA/TC, donde si bien de manera expresa se dejó la preocupación en torno a la posible vulneración del principio de legalidad a partir de esta Ley emitida de manera muy abierta, que por tanto también podría transgredir el principio de seguridad jurídica que va estrechamente ligado al de legalidad. No obstante ello, se validó que por la falta de concreción respecto al deudor tributario de manera expresa: “puede entenderse la razón por la cual mediante una norma reglamentaria se especifiquen los sujetos pasivos correspondientes a cada organismo regulador en concreto” (pp. 5).

A propósito de lo desarrollado hasta el momento, retomemos la evaluación del nivel de concreción de la norma en el plano vertical del principio de reserva de ley a efectos de concretizar qué elementos han sido regulados y desde qué momento entran en vigencia.

De lo expuesto podemos concluir que la Ley No. 27332 alcanzaría un nivel bajo, puesto que el único aspecto esencial que se habría establecido de manera clara y sin apertura a dudas fue la alícuota, mientras que los demás aspectos deberían ser concretados mediante normas reglamentarias con el objeto de que el APR al

Osinergmin sea concretizado a un nivel que permita el reconocimiento incontrovertible por los contribuyentes, sobre todo respecto a quiénes vendrían a ser considerados como tales. Aún cuando esta posición se torna preocupante para la seguridad jurídica de los contribuyentes y una carencia inherente al principio de legalidad, consideremos que es a partir de leyes y normativas claras y previsibles que el individuo puede planificar su comportamiento, o ahora su política fiscal, arribando así al concepto de seguridad jurídica. Con lo afirmado no pretendo que se validen leyes que no sean emitidas conforme a la Constitución, pues de ser así estaríamos yendo en contra del orden constitucional pero no ocurre en el presente caso porque, en orden con el objeto de los principios de reserva de ley y legalidad, los elementos estarían siendo regulados del orden jerárquico acorde y emanadas de los representantes políticos legítimos.

Por consiguiente, del artículo 10º de la Ley No. 27332 se puede concluir que no se puede extraer de manera clara quiénes son los sujetos pasivos, pues no es una norma que regule únicamente sobre los aspectos tributarios de esta figura y de dicha generalidad no podemos extraer a cabalidad quiénes serían los deudores del APR al Osinergmin, menos aún en el subsector de hidrocarburos. Entonces, teniendo en consideración que se ha dado apertura a que se puedan reglamentar otros aspectos de este tributo y no siendo explicitado el aspecto subjetivo, adentrémonos en el desarrollo del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM y su norma modificatoria. De la primera claramente se extrae que vendrían a ser las empresas importadoras y/o productoras de combustibles, incluyendo única y expresamente dentro de este conjunto al GLP. Esta inclusión quedó ampliada al gas natural recién desde la modificatoria que entra en vigencia en el año 2014. ¿Por qué pretender desconocer estas normas reglamentarias/complementarias?

## **V.II. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DE CASOS DE MATERIA SIMILAR**

Antes de iniciar con el recuento de casos de materia similar, repasemos un poco sobre el proyecto de extracción y producción de gas natural en el Perú: El yacimiento de gas denominado Camisea. Este grupo ha sido significativo para el desarrollo económico del país, y desde el punto de vista fiscal generó importantes ingresos, pero también representa una fuente importante de empleo

y desarrollo local por las operaciones que desempeña. Este consorcio se encuentra integrado por Pluspetrol, Hunt Oil, SK Innovation, Tecpetrol, Repsol y Sonatrach.

La relevancia de la identificación de quienes conforman este consorcio radica en que son estos los principales sujetos que se vieron afectados por la interpretación uniforme dada por las instancias judiciales y administrativas. Así se van a enumerar algunos casos identificados en los siguientes puntos.

### V.II.1. Identificación de casos y fallos emitidos

Antes de proceder con el análisis de cada caso, se debe precisar que no se hará mucho énfasis en la argumentación dada por los contribuyentes, sino en los argumentos esgrimidos por la Corte Suprema y, en adhesión a ello, de las instancias judiciales previas a esta última. Cada sentencia tendrá breves comentarios, de modo que al final se pueda emitir una crítica conjunta de todo lo argüido y cómo se afectaría el principio de seguridad jurídica.

Casación No.	Órgano Resolutor	Compañía	Decisión
28162-2021	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema	Pluspetrol Peru Corporation S.A.A.	Declarar infundado el recurso de casación interpuesto por Pluspetrol.
40412-2022	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema	Repsol Exploración Perú, Sucursal del Perú	Declarar infundado el recurso de casación interpuesto por REPEXSA.

\*Cuadro de elaboración propia.

### V.II.2. Argumentos esgrimidos y los criterios de interpretación adheridos

i) **Casación No. 28162-2021-LIMA:** Demanda interpuesta por Pluspetrol por el APR Periodos octubre 2005 a noviembre de 2008

i.a. Pretensiones de la demanda

**Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02238-3-2018, que resolvió confirmar las Resoluciones emitidas por la Gerencia de Administración y Finanzas que confirmaron las resoluciones que declararon infundadas las solicitudes de devolución por pagos indebidos presentadas por Pluspetrol.

**Primera pretensión accesorio:** Se declare la nulidad las Resoluciones de Gerencia de Administración y Finanzas del Osinergmin que confirmaron las resoluciones que declararon infundadas las solicitudes de devolución.

**Segunda pretensión accesorio:** Se declare la nulidad de las Resoluciones emitidas por el Área de Administración de Ingresos del Osinergmin, que declararon infundadas las solicitudes de devolución presentadas.

**Tercera pretensión secundaria:** Se orden al Osinergmin y/o cualquier funcionario de este que devuelva todos los pagos indebidamente realizados respecto al APR.

#### **i.b) Argumentos esgrimidos en la sentencia de primera instancia**

Mediante la presente se declara infundada la demanda, a partir de la consideración de que en la actividad de importación y/o producción de combustibles que se anota en el artículo 2.1 del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM se encontraban también comprendidos aquellos que realizan estas actividades sobre el gas natural, entre estas Pluspetrol. Es a partir de una interpretación extensiva que se arriba a esta conclusión, a partir de la aplicación conjunta de la Ley No. 27332, el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM, el Decreto Supremo No. 045-2005-EM, así como la Resolución del Consejo Directivo No. 582-2008-OS/CD.

La primera instancia no considera que, a partir de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se descarta la aplicación de la interpretación extensiva para la evaluación de ciertos supuestos, especialmente en normas que establecen obligaciones, como las que nos acontecen. Puesto que, ¿cómo podríamos hablar de una seguridad jurídica reconocida a los contribuyentes si los elementos esenciales quedan aperturados a ser regulados mediante esta interpretación? Si bien ya se ha reconocido la potestad de interpretación a los diversos resolutores, tampoco puede ser

absoluta, pues en materias como la creación de tributos se debe transmitirles a los contribuyentes la certeza de cada uno de los elementos del tributo, a fin de que estos no se encuentren en un limbo al momento de cumplir con la obligación, ni tampoco deban estar exentos a que mediante interpretación resulten variables estos aspectos.

Entonces, en este primer fallo encontramos una práctica interpretativa cuestionable, puesto que con el propósito de determinar quiénes vendrían a ser los sujetos pasivos, el juzgado recurrió a dos normas que no tenían la calidad de normas reglamentarias. Pese a que, mediante el principio de reserva de ley se establece que los elementos deben ser regulados únicamente por ley y normas reglamentarias, siempre que se hayan cumplido con las exigencias pertinentes. De esta manera, queda en evidencia que esta sentencia no debió ser validada en tanto no fue emitida conforme lo ordenado constitucionalmente.

#### **i.c) Argumentos esgrimidos en la sentencia de segunda instancia**

Por su lado, la Sala Superior sostiene que mediante la Ley No. 27332 se establecieron quiénes vendrían a ser los sujetos pasivos del APR al Osinergmin, señalándose como tales a aquellas entidades y empresas que se encuentran bajo el ámbito de regulación de los organismos reguladores (lo estipulado bajo el artículo 1º de la Ley en cuestión).

De lo expuesto debemos precisar que, una vez más se incurre en el error de señalar que de lo expuesto en la ley es suficiente para identificar a los sujetos pasivos, cuando no es así, pero este aspecto ya fue resuelto anteriormente y nos amparamos en ello para desestimar la presente argumentación.

#### **i.d) Argumentos esgrimidos en la sentencia emitida por la Corte Suprema**

Siguiendo la línea de la posición anterior, la Corte Suprema sostiene que de la Ley No. 27332 se puede determinar a los sujetos pasivos de la contribución. Sin embargo, de lo anteriormente señalado, podemos evidenciar que la Corte Suprema estaría dando por validada una sentencia que no ha interpretado de manera correcta la materia en controversia.

**ii) Casación No. 40412-2022-LIMA: Demanda interpuesta por REPEXSA por el APR Periodos octubre de 2005 a noviembre de 2008; de junio de 2010 a marzo de 2012; y de abril de 2012 a diciembre de 2013**

**ii.a. Pretensiones de la demanda**

**Pretensión principal**: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08032-8-2019, que resolvió confirmar las Resoluciones emitidas por la Gerencia de Administración y Finanzas que confirmaron las resoluciones que declararon infundadas las solicitudes de devolución por pagos indebidos presentadas por REPEXSA, así como también estas últimas señaladas.

**Primera pretensión accesoria**: Se ordene al Osinergmin y/o cualquier funcionario de esta, que devuelva todos los pagos indebidamente realizados.

**ii.b) Argumentos esgrimidos en la sentencia de primera instancia**

Es pertinente iniciar enfatizando un aspecto que la presente instancia señala, que en aras del principio de reserva de ley relativa corresponde complementar lo previsto por ley respecto al sujeto pasivo del aporte por regulación. Por lo tanto, es mediante la entrada en vigor del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM se introducen a los sujetos pasivos del APR, entre los cuales se encuentran las empresas que producen combustible.

Sin embargo, una vez más para arribar a dicha conclusión se recurrió a la interpretación extensiva, en tanto se consideró la definición de gas natural comprendida en el glosario, norma que no constituye una norma reglamentaria de este tributo. Por lo tanto, así como en el primer caso mencionado, no puede darse por validada dicha argumentación ya que se basa en un método de interpretación que no está admitido en materia de creación de obligaciones tributarias, pues sería una clara transgresión del principio de seguridad jurídica. Como así también del principio de reserva de ley tributaria, pues para definir a uno de los elementos esenciales del tributo se está realizando una remisión a una norma distinta a la ley creadora del APR y su norma reglamentaria.

**ii.c.) Argumentos esgrimidos en la sentencia de segunda instancia**

No obstante lo desarrollado anteriormente, la segunda instancia confirma la sentencia apelada. En razón de que, para esta instancia no se habría dado una vulneración de los principios de reserva de ley y legalidad, pues la Ley No. 27332 habría establecido quiénes son los sujetos pasivos del aporte por regulación, el hecho imponible y el quantum de dicha contribución. Agregando que el Decreto Supremo No. 127-2013-PCM incluyó a las empresas productoras y/o importadoras del gas natural, sólo con el propósito de acotación.

Esta argumentación resulta controversial, puesto que la concreción de ciertos elementos del APR han sido dados en baja intensidad, no permitiéndose su reconocimiento claro, posición que ha sido validada también por el Tribunal Constitucional. Por tal, es que admite la necesidad de complementar la regulación del aspecto subjetivo a partir de normas reglamentarias; es decir, el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM y su modificatoria. No se puede pretender aplicar una interpretación extensiva para incluir a la empresa demandante porque así se vulnerarían principios constitucionales, menos aún afirmar que estos decretos supremos sólo serían confirmatorios, cuando de toda la interpretación desarrollada ya se ha aclarado que el sujeto pasivo no ha sido determinado en la ley principal.

#### **i.d) Argumentos esgrimidos en la sentencia emitida por la Corte Suprema**

Esta última instancia declara infundado el recurso de casación interpuesto por REPEXSA, confirmando la posición de la sentencia de vista. En ese sentido, se estaría dando por validada una sentencia que recurre a la interpretación extensiva, que atentaría directamente al principio de seguridad jurídica. Puesto que, se pretende concluir que los sujetos pasivos del APR al Osinergmin fueron determinados desde la emisión del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM, señalando que el término combustible comprende al gas natural, pero esta lógica interpretativa no es correcta. A tal efecto se profundizará a detalle en un próximo acápite. Sin embargo, se debe resaltar que se ha dado por válida una sentencia que no está protegiendo adecuadamente los principios constitucionales.

### **V.II.3. Comentarios generales de los casos expuestos**

De todo lo señalado, es evidente que la argumentación en los casos enunciados ha sido similar, tanto en las instancias inferiores como en la Corte Suprema. Siendo así que, la interpretación cuestionable ha sido reiterada, no permitiendo así una debida protección de los derechos de este grupo de contribuyentes. Tanto así que, las decisiones en torno a estos casos siempre han sido desfavorables, resultando en una falta de protección de los derechos de los contribuyentes involucrados. Ello a partir de una labor argumentativa alejada de una adecuada interpretación de los principios constitucionales, pues de lo que se pudo apreciar su argumentación se encontró dotada de manera sustancial de una interpretación literal o extensiva.

Siendo el caso que se discute sobre el nacimiento de una obligación tributaria, en específico determinar desde cuándo este grupo de contribuyentes debieron ser considerados como tales, no se justifica el uso del método de interpretación extensivo, menos aún cuando esto ha sido plasmado a partir del principio de seguridad jurídica, en el Código Tributario y también en sentencias de casación vinculantes.

Por todo lo expuesto, lo que se pretende transmitir al lector es que de una inadecuada y reiterada labor interpretativa lo que se genera es una situación de indefensión para los contribuyentes. Puesto que, pese a que la Corte Suprema tiene la obligación de revisar las decisiones judiciales de las instancias precedentes y si estas cumplieron una debida motivación apegada a lo impuesto por la Constitución, por la posición que acoge no pudo llegar a concebir que la interpretación de estas no se encontraba dotada de una adecuada aplicación de las herramientas que provee el Estado Constitucional.

### **V.III. REVISIÓN CRÍTICA DE LOS FALLOS EMITIDOS RESPECTO A LA MATERIA DE CONTROVERSIA: VISIÓN DESDE UN ESTADO CONSTITUCIONAL**

En el presente acápite se desglosarán los argumentos esgrimidos por las autoridades resolutoras, tanto en sede administrativa y judicial principalmente del caso materia de cuestionamiento, pero con cierta complementariedad de los casos analizados previamente a fin de abordar el principio de seguridad jurídica.

Los principales aspectos que serán tomados para el análisis son los métodos de interpretación adheridos a su argumentación y el aspecto subjetivo del Aporte por Regulación al Osinergmin.

### **V.III.1. Análisis de la fundamentación adoptada en sede administrativa**

A continuación se esbozarán breves resúmenes de los principales argumentos, emitidos tanto por el Osinergmin como por el Tribunal Fiscal, a considerar como materia de análisis a la luz de todos los conceptos y desarrollo que se ha ido exponiendo hasta el presente acápite.

En primer lugar, ambas instancias administrativas construyeron su argumentación bajo el siguiente entendimiento e interpretación. A fin de delimitar el alcance y objeto del principio de reserva de ley se remiten a lo acogido en la Sentencia del Tribunal Constitucional recogida bajo el Expediente No. 3303-2003-AA/TC, de la cual acogen las siguientes conclusiones:

- iii) Aceptan que para el caso de la regulación de las obligaciones tributarias se admiten que **los elementos que determinan la fijación de la cuantía de un tributo pueden ser regulados tanto por el Legislativo como el Ejecutivo, pero con parámetros limitativos**. (El énfasis es de la autora)
- iv) En ese sentido, a partir del Decreto Supremo No. 136-2002-PCM únicamente se habría fijado la cuantía del tributo.

En segundo lugar, en torno a la identificación del aspecto subjetivo, específicamente a la definición de los sujetos pasivos del APR, ambas instancias coinciden en que sí se habría reconocido a las empresas productoras de gas natural como tales desde la emisión de la Ley No. 27332. Para dicho fin desarrollan su argumentación bajo los siguientes puntos:

- i) La designación de los sujetos afectos al referido aporte ha sido efectuada por el artículo 10º de la Ley No. 27332.
- ii) Adicionalmente, se precisa que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española se entiende por gas natural al gas combustible procedente de formaciones geológicas y compuesto principalmente por metano.

Tal como podemos apreciar, ambos órganos se remitieron a un método literal y extensivo. A efectos de profundizar en la materia de interpretación, entre los métodos de interpretación jurídica principales hallamos al señalado método literal, el cual supone que la norma sólo admite un significado basándose en el sentido que se obtiene de su sola lectura (Shoschana, p. 147). Así también se debe precisar que dado que el fin de este método es encontrar el significado de lo expresado gramaticalmente en la ley, se recurre a otros medios que permitan arribar a ello, así pues lo hicieron al remitirse al diccionario de la RAE.

Es importante considerar que, si bien doctrinalmente se sostiene que no hay una jerarquía entre los métodos de interpretación, se precisa que un buen intérprete deberá utilizar todos los métodos que cabe emplear y se deberán elegir los que mejor confluyan para una adecuada interpretación resultante (Marcial, 2017). Sin embargo, ante un caso complejo como el que acontece y que hay presencia de diversas figuras, sobre todo constitucionales, no se puede únicamente concluir en una decisión totalmente desprovista de un análisis suficiente que, en consecuencia, no brinde una debida seguridad jurídica a todo este grupo de contribuyentes.

Esto porque ambas instancias admitieron el criterio constitucional que detalla que el principio de reserva de ley relativa concibe la regulación de algunos elementos esenciales del tributo mediante normas reglamentarias, bajo los parámetros correspondientes. Sin embargo, erróneamente interpretan que el único aspecto que puede reglamentarse es el de la alícuota, cuando del análisis realizado en párrafos previos se descartó que el objeto de esta complementariedad de normas se ajustaba únicamente a un aspecto en específico; sino que lo que se tiene como fin es la cooperación de Poderes con el propósito de regular de manera completa la creación de la obligación tributaria. Con la salvedad, también admitida por el TC que, al no haberse cumplido con la debida justificación para la remisión se podría vulnerar el principio de legalidad, pero la necesidad imperiosa de crear debidamente al tributo se superpone y más cuando los Decretos Supremos emitidos complementaron de manera idónea sobre todo el aspecto subjetivo que era aquel que no se encontraba normado de manera clara.

Entonces, como resultado de este poco desarrollo interpretativo de las normas se estaría concluyendo también en una transgresión a la seguridad jurídica. Puesto que, claro está que la Ley creó el tributo de manera incompleta y por tal, lo que se debió realizar es recurrir a un método de interpretación sistemática de las normas. En tanto que, de esta manera no se estarían afectando los principios generales del derecho.

Si los decretos supremos fueron los que finalmente obedecieron a la necesidad de focalizar quiénes vendrían a ser los sujetos pasivos del tributo, correspondía reconocer lo regulado y no desconocer dicha norma, menos tratarla de inexistente bajo la interpretación que se realizó por las autoridades administrativas.

### **V.III.2. Análisis de los métodos de interpretación de la Sala Suprema**

Inicialmente, analicemos cada uno de los considerandos de la Sala Suprema que son aquellos que le habrían permitido arribar a las conclusiones de su decisión. A fin de referenciar los conceptos y objetivos de los principios de reserva de ley y legalidad, se remiten principalmente a lo establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Sin embargo, desde este punto podemos evidenciar que partieron mal el análisis, pues como se ha explicado vastamente inicialmente y así también lo ha reconocido el Tribunal Constitucional reiteradamente, este principio no puede ser considerado como una entidad, pues ambos tienen dos objetivos distintos desde el punto de vista constitucional. Entonces, claramente no se puede anteponer al Código Tributario sobre los preceptos constitucionales para poder realizar una interpretación.

Aún lo anteriormente señalado, desarrollaron sobre las clases de reserva de ley, admitiendo de esta manera que no es un principio absoluto y que, por lo tanto, se admite que se pueda dar una colaboración o complemento por parte del reglamento a fin de que se cumpla con matizar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Ahora bien, respecto a los fundamentos para declarar fundado el recurso de casación interpuesto por el Osinergmin y el Tribunal Fiscal consideraron, en primer lugar que, la Ley No. 27332 habría establecido como deudores tributarios a las empresas que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de los

organismos reguladores. Así, para respaldar su posición se ampara en una interpretación literal del principio de “legalidad-reserva de ley”, que según este órgano jurisdiccional supremo es mediante ley que se deben precisar los elementos esenciales del tributo, entre ellos el deudor o sujeto pasivo.

De lo que hemos podido obtener de sus considerandos, ellos mismos habrían admitido que puede darse esta apertura a reglamentación de leyes que estén creando tributos cuando no se haya concretado cada uno de los elementos esenciales, y claro está sin desbordar los límites impuestos. Entonces, estaríamos ante una argumentación hasta un tanto contradictoria, pero justamente por esta interpretación literal que ellos asumen de estos principios, pues no van más allá en lo que buscaba efectivamente el legislador; es decir, no acuden a una interpretación teleológica, ni tampoco realizan una interpretación sistemática de las normas correspondientes a la creación del APR de manera completa (La Ley No. 27332, su reglamento y modificatoria). Puesto que, de haber sido así podrían haber advertido que el nivel de concreción de la Ley es bajo, incluyéndose el aspecto subjetivo, por lo que era necesaria una reglamentación y, en consecuencia, debió interpretarse todo el conjunto normativo para concluir que recién desde el 2014 las empresas productoras de gas natural también son consideradas como sujetos pasivos del APR.

Asimismo, precisa que la Ley No. 27332 no ha conferido al Poder Ejecutivo la facultad de establecer el elemento subjetivo (sujeto pasivo) de esta contribución, sino únicamente la fijación de los aportes a cargo de las empresas bajo el ámbito de los organismos reguladores, como Osinergmin. Entonces, según la Suprema el único elemento que fue delegado fue la alícuota, cuando evidentemente este no era el único elemento que requería ser regulado. La regulación en torno a quiénes vendrían a ser considerados como sujetos pasivos, tal como se explicó a lo largo de toda la investigación, no fueron descritos de manera clara pues estamos ante una ley que regula de manera bastante general diversos aspectos en torno a los organismos reguladores. No pudiéndose delegarle la función de intérprete al contribuyente, correspondía que se delimite el aspecto subjetivo mediante norma reglamentaria, contrario a lo sostenido por esta máxima instancia.

Ahora bien, ya se ha señalado que no hay método de interpretación malo, pero sí una aplicación inadecuada de los mismos. El juez dentro de un Estado Constitucional de Derecho ha adquirido una mayor responsabilidad en torno a la construcción del derecho, pues desde las decisiones que forme se podrá asegurar que se respeten los derechos de las personas. Ya no nos encontramos en un Estado de Derecho donde se les limitaba a la sola aplicación de las normas, pero eso implica que los justiciables deben recibir resoluciones que resulten de una debida interpretación, acompañada de una argumentación conforme a los principios y normas constitucionales a fin de que no nos enfrentemos a supuestos de un autoritarismo judicial o arbitrariedades. Tanto es así que el control de constitucionalidad debe ser dado en todas las instancias, incluyendo tanto las administrativas como las judiciales.

Sin embargo, en la sentencia de casación objeto de análisis no se habría cumplido con esta labor argumentativa más exhaustiva. Al tratarse de una ley general surgió la necesidad de regular con precisión quiénes son los deudores del Aporte por Regulación (APR) al Osinergmin dentro del subsector de hidrocarburos mediante normas reglamentarias. En consecuencia, habría sido pertinente una interpretación sistemática y teleológica. Bajo estos métodos, se habría llegado a la conclusión de que la ley creadora de esta contribución no logró delimitar adecuadamente cada uno de los elementos esenciales del tributo. Por lo tanto, era crucial regresar al motivo original de la reserva de ley relativa: permitir que los representantes de la sociedad definan claramente los elementos de cualquier obligación tributaria, de modo que los contribuyentes puedan determinar con certeza si son sujetos pasivos de la misma.

Puesto que, bajo estos métodos se habría concluido que la ley creadora de esta contribución no cumplió con delimitar cada uno de los elementos esenciales del tributo. Por lo que, era importante retroceder al motivo de la concepción del principio de reserva de ley relativa: que los elementos del tributo sean regulados por los representantes de la sociedad, a un punto de que estos mismos puedan reconocer si son o no sujetos pasivos de una obligación tributaria de manera indubitable.

En relación con el principio de seguridad jurídica, que como se ha discutido ampliamente, se espera que se cumpla al plasmar todos los elementos

esenciales del tributo en la ley. Sin embargo, es crucial precisar que, en un Estado Constitucional de Derecho, ya no se debe adherir estrictamente a una visión formalista. La doctrina ha avanzado en cómo garantizar efectivamente la seguridad jurídica dentro de un marco constitucional. En este sentido, las autoras Chiri y Olano destacan: “Por ello se encuentra en la interpretación no formalista, que se efectúa a casos concretos, la vía para hacer viable la seguridad jurídica, a partir de decisiones sustentadas en una argumentación jurídica coherente impregnada a su vez de coordenadas constitucionales” (2006, p. 358).

Es así que, la responsabilidad de la Corte Suprema en este caso se ve incrementada, dado que desde la interpretación que efectúen será determinante para asegurar la protección adecuada de los principios constitucionales. No obstante ello, de la interpretación presentada en estos casos reveló la falta de análisis por parte de los magistrados, quienes inclusive no cumplieron con el propósito del recurso de casación, pues no advirtieron que las instancias previas no habrían cumplido tampoco con este fin de argumentar conforme la Constitución, los principios y las leyes aplicables al caso.

### **V.III.3. El gas natural considerado como combustible**

En el presente acápite se va a desarrollar las razones por las cuales el gas natural no debió ser considerado como combustible. La fundamentación de las instancias que lo consideraron como tal han recurrido al método de interpretación extensiva, de manera errónea como ya hemos señalado anteriormente, pero ahora profundizaremos sobre el tema.

Adicionalmente a las normas que hemos estado refiriendo reiteradamente, se hizo referencia también al Decreto Supremo No. 032-2002-EM, que aprueba el “Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos”. Esta norma claramente no puede ser aplicada a efectos de interpretar si el gas natural es combustible o no, puesto que no ostenta el rango de ley o norma reglamentaria. Sin embargo, así resolvieron algunas instancias, sin considerar que no es correcto pues no se pueden extender los supuestos normativos de los elementos del tributo mediante interpretación, en tal caso sí se estaría yendo en contra de lo predispuesto por el principio de reserva de ley que explicita que todo elemento

debe estar contenido en una norma que haya sido emitida por el representante político autorizado.

Asimismo, tampoco se puede interpretar extensivamente la Ley No. 27332 puesto que, esta ley como ya se ha expuesto no tiene como fin único crear el APR, sino que es una norma general. Claramente en orden con lo señalado anteriormente, no se pueden extraer supuestos normativos de una norma que no es aplicable únicamente a crear este tributo y menos aún, no permite identificar de manera indubitable quiénes vendrían a ser los sujetos pasivos del APR. El artículo 1º de la ley referida es evidentemente muy abierto, aplicable a varios organismos reguladores, el contribuyente no podría obtener una total certeza de una legislación tan dispersa y aplicable a muchos aspectos de los organismos reguladores.

Sumado a todo lo antes señalado, la Corte Suprema no se pronunció sobre un documento que facilitaron tanto Pluspetrol como REPEXSA, el Informe No. 153-2008-PCM/OGAJ-MG, informe mediante el cual la misma Presidencia del Consejo de Ministros reconoció que el Decreto Supremo No. 136-2002-PCM, tan mencionado durante todo el informe, no regulaba a los productores de gas natural como sujetos pasivos del aporte por regulación.

En resumen, la intención del PCM fue clara, dotar de seguridad jurídica a este grupo de compañías, a partir de la emisión del Decreto Supremo No. 127-2013-PCM. Por lo que, no se debió pretender ampliar el campo de obligados a pagar el APR mediante interpretaciones extensivas, pues así sí se estaría vulnerando la necesidad de certeza y claridad que requieren los contribuyentes a partir de la legislación tributaria. Y en consecuencia, legalmente, el gas natural está considerado dentro de los combustibles desde la entrada en vigencia de este Decreto Supremo en mención.

## **VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES**

A partir de todo el desarrollo dado a lo largo de toda la presente investigación, ofrecemos las siguientes conclusiones y recomendaciones:

- Los principios de legalidad y reserva de ley no deben ser conceptualizados en uno mismo, en tanto cada uno tiene un objetivo distinto dentro de un

marco Constitucional de Derecho. Si bien el Código Tributario los define como una entidad, no puede aplicarse este concepto por encima de lo dispuesto constitucionalmente respecto a estos principios, en tanto la Constitución es reconocida como norma suprema y con ello toda norma debe interpretarse de manera coherente con esta.

- A partir de una interpretación teleológica del principio de reserva de ley se puede concluir que esta no puede ser tomada como absoluta, en tanto, el surgimiento del mismo ha obedecido a la exigencia de que la potestad tributaria le sea conferida únicamente a los representantes políticos legítimos de los ciudadanos -no taxation without representation-. Sin embargo, el contexto histórico en el que surgió es distinto al que nos encontramos actualmente, pues al ser un Estado democrático donde no sólo el Poder Legislativo, sino también el Ejecutivo -ambos elegidos popularmente- ejercen esta representatividad. En tal sentido, la facultad de determinar los elementos esenciales del tributo ya no sólo se circunscribe al Poder Legislativo, sino que puede ser complementado por el Ejecutivo quien incluso por los conocimientos especializados que posee puede ayudar a cumplir con una correcta política fiscal. Claro está que esta delegación no puede ser del todo abierta, sino que debe acogerse a los límites claros y precisos, garantizando siempre el respeto de los principios constitucionales y los derechos de los ciudadanos.
- Respetuosamente discrepamos respecto a la argumentación esgrimida por la Corte Suprema ya que no habría obedecido al paradigma del Estado Constitucional. No tomaron en consideración la centralidad de la norma constitucional-sus principios y derechos reconocidos-, ni tampoco la labor interpretativa que se les ha reconocido como jueces supremos. Lastimosamente, de esta argumentación se deja abierta la opción de una inseguridad jurídica de los contribuyentes del APR al Osinergmin. Las sentencias emitidas en las diversas instancias no les permite definir exactamente desde cuándo son efectivamente sujetos pasivos de esta contribución, sentencias que no han sido dotadas de una adecuada

interpretación, en lugar de ello se desconocieron los objetivos atribuidos a los principios de legalidad y reserva de ley.

- De todo el análisis realizado, es pertinente recalcar que las empresas importadoras y/o productoras de gas natural recién vendrían a ser consideradas como sujetos pasivos desde la entrada en vigencia del Decreto Supremo No. 127-2013-PCM. Puesto que, la Ley No. 27332 no habría definido de manera clara quiénes son los sujetos pasivos del APR. El Decreto Supremo No. 136-2002-PCM tampoco realizó dicha delimitación. Por tanto, afirmar que algunos de estos dos cuerpos normativos habrían incluido a estas compañías como tales sería una clara vulneración al principio de seguridad jurídica, pues se estaría recurriendo al método de interpretación extensiva que no es admitido para materia de creación de tributos.
- Siguiendo lo anteriormente señalado, es importante señalar la importancia de acudir a una interpretación sistemática de la Ley, la norma reglamentaria y su modificatoria, no desconocer el contenido de las dos últimas, como erróneamente se estuvo realizando por la Corte Suprema.
- A efectos de una debida protección de la seguridad jurídica ya no sólo se debe legislar adecuadamente, puesto que dentro del marco de la constitucionalización también se debe acompañar esta respeto al principio de legalidad con una adecuada interpretación por parte de nuestros órganos resolutores. Y en el caso del APR, siendo esta una contribución, se debe complementar también con estudios enfocados desde la economía del comportamiento. Esto implica trabajar en el fortalecimiento de la confianza en los organismos reguladores desde una adecuada resolución de controversias, como también de brindar un eficiente espacio en cada sector regulado, protegiéndose los derechos de estos y de los ciudadanos.

#### **BIBLIOGRAFÍA:**

Bernales, E. (2001). El control constitucional en Perú. Anuario iberoamericano de justicia constitucional, (5), 45-66.

Bravo. (2011). Hipótesis de incidencia tributaria. Traducción de Jorge Bravo de la obra de Geraldo Ataliba. Lima: Ara Editores.

Chiri, I. & Olano, Z. (2006). La interpretación en la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional. El mito de la interpretación formal: ¿normas interpretativas? En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Homenaje a Armano Zolezzi (Coordinador: Jorge Danós Ordoñez). Editorial Palestra, PUCP, Lima. p. 330-358.

De Barros, P. (2013). Direito Tributario: Fundamentos jurídicos de incidencia. 9ª ed. Saraiva.

Decreto Supremo No. 032-2002-EM. Aprueban “Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos”.

Decreto Supremo No. 136-2002-PCM.

Decreto Supremo No. 127-2013-PCM.

Gamba, C. & Checa, C. (2012). Principio de reserva de la ley tributaria. Lima: Academia Internacional de derecho tributario. Grijley Iustitia.

Ley No. 26734. Ley del Organismo Supervisor de Inversión en Energía – OSINERG.

Ley No. 27332. Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos.

Roque, M. (1993). Hacia una redefinición del principio de legalidad. En Revista 25, IPDT.

Rubio, M. (1948). El sistema jurídico: introducción al derecho. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial, 2017. 11ª ed. Aumentada.

Sevillano, S. (2019). Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario. 2ª ed. Rev. – Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial, 2019.

Sainz, F. (1995). Seguridad Jurídica». En Enciclopedia Jurídica Básica, pp. 6108-6118.

Sotelo, E. & Vargas, L. (1998) En torno a la definición del tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. Lima: Revista Ius et Veritas No. 17.

Tassano, H. (2008). Los Organismos Reguladores de Servicios Públicos. *Revista De Derecho Administrativo*, (4), 89-106. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14527>

Tolsá, N. (2016) “Homo economicus” vs. “homo sapiens”: Economía del comportamiento y Política fiscal. Recuperado a partir de

<https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/economia-del-comportamiento-y-politica-fiscal/>

Tribunal Fiscal (2017). Resolución del Tribunal Fiscal No. 2017-8-11653.

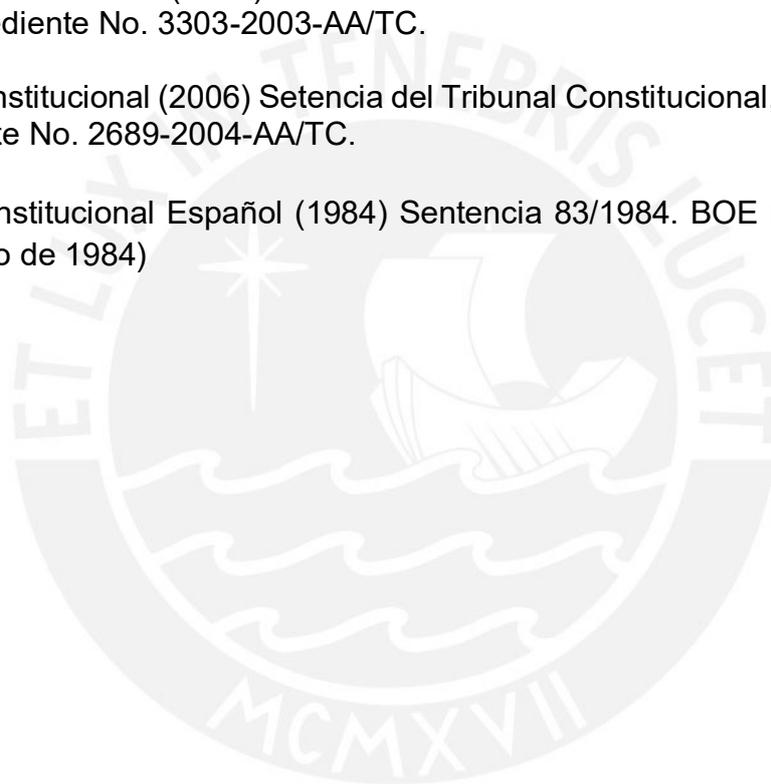
Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional del Perú (2006) Jurisprudencia y Doctrina: Constitución Tributaria. Lima: Gaceta Jurídica.

Tribunal Constitucional (2003). Sentencia del Tribunal Constitucional, seguida bajo el Expediente No. 02762-2002-AA.

Tribunal Constitucional (2005). Sentencia del Tribunal Constitucional, seguida bajo el Expediente No. 3303-2003-AA/TC.

Tribunal Constitucional (2006) Sentencia del Tribunal Constitucional, seguida bajo el Expediente No. 2689-2004-AA/TC.

Tribunal Constitucional Español (1984) Sentencia 83/1984. BOE núm. 203, de 24 de agosto de 1984)



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**SUMILLA:** En consideración a la potestad tributaria y la reserva de ley relativa, el Congreso de la República en forma originaria y el Poder Ejecutivo de manera derivada (previa delegación de facultades) ostentan la potestad para que mediante una ley o un decreto legislativo puedan desarrollar los elementos esenciales del tributo, principalmente la concreción de los sujetos, el hecho imponible y la alícuota. Dicha reserva es menor cuando se trata de otros elementos. Esta potestad tributaria y reserva de ley relativas no pueden ser confiadas al Poder Ejecutivo para que mediante reglamentos o decretos supremos establezca los elementos esenciales del tributo, pero se le pueda delegar el desarrollo de elementos no esenciales al tributo u obligaciones de carácter formal o procedimental, tales como el lugar, el tiempo, la forma de pago, entre otros.

Lima, quince de marzo del dos mil veintidós

**VISTOS**

Los recursos de casación interpuestos por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin), mediante escrito del veinte de noviembre de dos mil diecinueve (folios 644- 655), y por el Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veintiuno de noviembre de dos mil diecinueve (folios 663-672), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera, contenida en la resolución número diecisiete, del siete de octubre de dos mil diecinueve (folios 626-638), que revocó la sentencia apelada y, reformándola, declaró fundada la demanda.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**1. ANTECEDENTES**

**1.1. Demanda**

1.1.1. El cuatro de abril del dos mil dieciocho, Repsol Exploración Perú Sucursal del Perú interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11653-8-2017, con las siguientes pretensiones:

**Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11653-8-2017; de la Resolución de Gerencia General del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin N.º 315; y de la Resolución de Gerencia de Fiscalización de Gas Natural - Osinergmin N.º 7341-2010-OS-GFGN/ATGN, que declararon infundadas las solicitudes de devolución de pagos indebidos por concepto de aporte por regulación de los períodos de diciembre de dos mil ocho a mayo de dos mil diez.

**Pretensión accesoria:** Se devuelvan todos los pagos realizados por la demandante en virtud de los aportes por regulación de diciembre de dos mil ocho a mayo de dos mil diez materia de la presente controversia, incluyendo los intereses moratorios devengados hasta la fecha de devolución efectiva.

1.1.2. Los argumentos de la demanda son los siguientes:

- a) Refiere que la Ley N.º 27332 estableció un monto máximo de la contribución de aportes por regulación (1% de la facturación) y el sujeto activo del mismo, y delegó la facultad para establecer vía reglamento el aspecto material y el sujeto pasivo (aspectos sustanciales) del aporte por regulación, con lo que vulneró el principio de reserva de ley.
- b) Sobre la delegación de la regulación de aspectos esenciales del aporte por regulación vía reglamento, señala que el Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM estableció, entre otros, que son sujetos

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

pasivos del aporte por regulación únicamente las empresas y entidades que realizaban actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo los gases licuados de petróleo. Es decir, además de ser una regulación calificada como ilegal, la norma reglamentaria no incluyó como sujetos pasivos a los productores de gas natural, actividad de la demandante.

**1.2. Contestación de la demanda**

**1.2.1.** Osinergmin contesta la demanda solicitando que se declare infundada o en su defecto improcedente, en consideración a los siguientes argumentos:

- a)** La demandante, en su calidad de productora de gas natural del sector hidrocarburos, es una empresa que se encuentra dentro del ámbito de supervisión o fiscalización del Osinergmin y está obligada a realizar el pago correspondiente al aporte por regulación.
- b)** Sobre la vulneración del principio de reserva de ley, refiere que la designación del sujeto afecto del tributo ha sido realizada con una norma con rango de ley y el establecimiento de la alícuota del aporte respetó los parámetros fijados por la ley, que autoriza que esto se delegue a un reglamento.
- c)** La demandante es una sociedad del sector de hidrocarburos y está regulada por Osinergmin en atención a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N.º 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos.

**1.2.2.** El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas absuelve la demanda solicitando que se declare improcedente en consideración a los siguientes argumentos:

- a)** Indica que el Tribunal Fiscal ha emitido la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11653-8-2017 conforme a ley, la misma que confirma la

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

Resolución de la Gerencia General del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin N.º 315, emitida el dieciséis de diciembre del dos mil dieciséis.

- b)** Refiere sobre la base del análisis normativo realizado en la contestación de la demanda, que están obligadas a pagar el aporte por regulación las empresas y entidades que se encuentran bajo el ámbito de supervisión y regulación de Osinergmin. En consecuencia, la demandante, al ser una empresa productora del gas natural, se encuentra bajo el ámbito de supervisión y regulación de Osinergmin y los pagos efectuados por dicho aporte no resultan indebidos.
- c)** Sobre la reserva de ley en materia tributaria, establece, con base en el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional, que la reserva de ley es relativa siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley y la remisión excepcional a un texto reglamentario, atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser considerada únicamente cuando los parámetros se encuentran fijados en la ley. En ese sentido, establece que no se vulnera el principio de legalidad ni de reserva de ley, en tanto el sujeto pasivo del aporte no ha sido establecido por una resolución de consejo directivo, sino por una norma con rango de ley. Es decir, los argumentos de la demandante respecto a lo establecido por el Decreto Supremo N.º 045-2005-EM y las Resoluciones de Consejo Directivo N.º 582-2008-OS-CA y 625-2008-OS-CD no son pertinentes, dado que los sujetos del aporte por regulación y la cuantía han sido establecidos por la Ley N.º 27332 y su reglamento.

**1.3. Sentencia en primera instancia**

El veinticinco de junio de dos mil diecinueve, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

Tributaria y Aduanera emite sentencia que declara infundada la demanda con los siguientes argumentos:

- a)** La Ley N.º 27332 y el Decreto Supremo N.º 136-2002- PCM delimitaron los aportes por regulación a cargo de las empresas del subsector hidrocarburos; por tanto, la empresa demandante productora y vendedora de gas natural se encontraba gravada con el referido aporte de regulación durante los períodos diciembre de dos mil ocho a mayo de dos mil diez.
- b)** Sobre la vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley, señala que el aporte por regulación no transgrede los mencionados principios, en tanto el Tribunal Constitucional acepta que la reserva de ley en materia tributaria puede calificar como una reserva relativa cuando admite excepcionalmente derivaciones al reglamento, como ha ocurrido mediante el Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM, que regula la alícuota.
- c)** Respecto a lo contenido en la Ley N.º 27332, refiere que las características generales del sujeto pasivo del aporte por regulación han sido determinados de acuerdo a lo dispuesto en dicha norma cuando en el artículo 10 se detalla que la obligación del pago recae sobre empresas y entidades bajo el ámbito de Osinergmin. Al ser la demandante una empresa vinculada al sector hidrocarburos, se encuentra bajo el ámbito de supervisión de Osinergmin y califica como sujeto pasivo del aporte.
- d)** Respecto a los períodos en controversia, correspondientes a diciembre de dos mil ocho a mayo de dos mil diez, la cuantía del aporte por regulación a que hace referencia la Ley N.º 27332 se fijó mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002, cumpliendo el parámetro de legalidad de la norma reglamentaria que regula el aporte por regulación, dado que el grado de remisión

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

respetar el máximo establecido en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la reserva de ley en materia tributaria.

**1.4. Sentencia de vista**

**1.4.1.** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número diecisiete, del siete de octubre de dos mil diecinueve, que contiene la sentencia de vista, resolvió revocar la sentencia de primera instancia, que declara infundada la demanda y, reformándola, declararon fundada la demanda y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11653-8-2017, la Resolución de Gerencia General del Organismo Supervisor en Energía y Minas - Osinergmin N.º 315 y la Resolución de Gerencia de Fiscalización de Gas Natural del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin N.º 7341-2010-OS-GFGN/ATGN.

**1.4.2.** Los argumentos de la sentencia de vista son los siguientes:

- a) Advierte que la Ley N.º 27332 señala que el aporte sea fijado, en cada caso, mediante decreto supremo. Dicha norma debía definir el supuesto de hecho, a fin de generar la obligación del tributo. En ese sentido, verifica que el Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM consideró como sujetos obligados a aportar a las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo los gases licuados de petróleo, pero no incluye de forma expresa a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural.
- b) Aunado a lo anterior, señala que no es posible que el organismo supervisor pueda cobrar el aporte por regulación al contribuyente cuando los productores de gas natural no se encuentran incluidos en la normativa.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

c) Señala que la hipótesis de incidencia respecto al cobro del aporte por regulación a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural recién fue contemplada con la emisión del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM, vigente desde el uno de enero del dos mil catorce, motivo por el cual correspondía que recién desde esa fecha inicie el cobro de la referida contribución. Así, resulta errado el criterio del Tribunal Fiscal en el sentido de que la designación del sujeto afecto al tributo se hizo con una norma con rango de ley y el establecimiento de la alícuota del aporte ha respetado los parámetros fijados por la ley que autoriza la delegación al reglamento.

**1.5. Recurso de casación**

El Osinergmin y el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, presentan recursos de casación contra esta sentencia.

**1.6. Causales declaradas procedentes**

**1.6.1.** Mediante resolución casatoria, se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Osinergmin respecto de las siguientes causales:

- a) Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú del Estado
- b) Infracción normativa del artículo 10 de la Ley N.º 27332, del artículo 1 de la Ley N.º 26734 y del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N.º 042-2005-EM
- c) Infracción normativa del artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM y del Decreto Supremo N.º 032-2002-EM

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**1.6.2.** Mediante resolución casatoria, se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, respecto de las siguientes causales:

- a) Interpretación errónea del artículo 10 de la Ley N.º 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos
- b) Interpretación errónea del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM, al afirmar que recién con la dación del mismo se establece quiénes tienen la condición de sujeto pasivo del aporte por regulación
- c) Inaplicación de la norma IV del título preliminar del Código Tributario
- d) Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú
- e) Apartamiento inmotivado de la sentencia de Acción Popular N.º 16216-2014

**2. CONSIDERANDOS**

**2.1. Los fines del recurso de casación**

**2.1.1.** Debemos establecer, en principio, que la finalidad del recurso extraordinario de casación es la adecuada aplicación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional establecida por la Corte Suprema de Justicia, tal como puede interpretarse de lo dispuesto por el artículo 141 de la Constitución Política de 1993 y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364.

En este sentido, debemos establecer que en un Estado constitucional, esta finalidad nomofiláctica del recurso de casación debe traducirse en la función que ostentan las Salas Supremas, como órganos de vértice, para establecer y fijar la interpretación de las disposiciones normativas sobre la

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

base de las buenas razones. Como refiere Taruffo<sup>1</sup>, estos tribunales cumplen un papel central en la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales se funda la interpretación de las disposiciones normativas, criterios que deben ser seguidos por todos los jueces de la República.

**2.2. El marco normativo**

**2.2.1.** Ley N.º 26734 - Ley del Organismo Supervisor de Inversión en Energía - Osinerg (treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis)

*TITULO I*

*NATURALEZA, OBJETO Y FUNCIONES*

*Artículo 1.- Creación y Naturaleza Créase el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN), como organismo regulador, supervisor y fiscalizador de las actividades que desarrollan las personas jurídicas de derecho público interno o privado y las personas naturales, en los subsectores de electricidad, hidrocarburos y minería, siendo integrante del Sistema Supervisor de la Inversión en Energía compuesto por el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual y el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía. Tiene personería jurídica de derecho público interno y goza de autonomía funcional, técnica, administrativa, económica y financiera.<sup>2</sup>*

**2.2.2.** Ley N.º 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos (veintisiete de julio del dos mil)

<sup>1</sup> Refiere Taruffo al respecto:

*Esta no es la de asegurar la exactitud formal de la interpretación, lo que equivaldría a hacer prevalecer la interpretación formalista, en cuanto fundada solo sobre criterios formales, sino la de establecer cuál es la interpretación justa, o más justa, de la norma sobre la base de directivas y de las elecciones interpretativas más correctas (es decir, aceptables sobre la base de las mejores razones).*

*Una nomofiláctica formalista no tiene sentido, pues no significaría “defensa de la ley” sino defensa de una interpretación formal de la ley. Por otra parte, la nomofiláctica como elección y defensa de la interpretación justa no significa que no significa que, por esto, este sometida a criterios específicos y predeterminados de justicia material ni mucho menos a criterios equitativos con contenidos particulares. Significa en cambio, la elección de la interpretación fundada en las mejores razones, sean lógicas, sistemáticas o valorativas: bajo este perfil la nomofiláctica es la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales aquella se funda para constituir el elemento esencial, más que la naturaleza del resultado particular que de ella deriva.*

TARUFFO, Michele (2005). *El vértice ambiguo. Ensayos sobre la casación civil*. Lima, Palestra Editores; p. 129.

<sup>2</sup> Artículo sustituido por el artículo 1 de la Ley N.º 28964, publicada el veinticuatro de enero dos mil siete.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*Artículo 1.- Ámbito de aplicación y denominación*

*La presente Ley es de aplicación a los siguientes Organismos a los que en adelante y para efectos de la presente Ley se denominará Organismos Reguladores:*

*b) Organismo Supervisor de la Inversión en Energía (OSINERG);*

*(\*)De conformidad con el Artículo 18 de la Ley N° 28964, publicada el 24 febrero 2007, se establece que toda mención que se haga al OSINERG en el texto de leyes o normas de rango inferior debe entenderse que está referida al OSINERGMIN.*

*[...]*

*Artículo 10.- Aporte por regulación*

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

**2.2.3. Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM (veintiséis de diciembre de dos dos)**

**CONSIDERANDO:**

*[...]*

*Que, asimismo, la Ley N° 27116, modificada por el Artículo 10 de la Ley N° 27332, mantiene también la obligación de los concesionarios de transporte de hidrocarburos líquidos por ductos, de transporte de gas natural por ductos y de distribución de gas natural por red de ductos, al sostenimiento de los organismos normativos, reguladores y fiscalizadores, con un aporte que no podrá ser superior al 1% de sus ventas anuales;*

*[...]*

*Artículo 2.- Aporte de las empresas del subsector hidrocarburos*

*2.1. La contribución denominada Aporte por Regulación de las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo, se establece en un monto de 0,42% de su facturación mensual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal. En el caso de importadores que no realizan actividad de producción de combustibles, la contribución se establece sobre la sumatoria del valor CIF, el ISC, el Impuesto al Rodaje y los derechos arancelarios respectivos, consignados en la o las Declaraciones respectivas ante Aduanas por el volumen importado y numeradas en el mes correspondiente.*

**2.2.4. Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM, publicado el diecinueve de diciembre dos mil trece, modifica el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM**

*Artículo 2.- Aporte por Regulación de las empresas del subsector hidrocarburos*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

2.1. La contribución denominada Aporte por Regulación de las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo y gas natural, es calculada sobre el valor de su facturación mensual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, aplicando los siguientes porcentajes para los años 2014, 2015 y 2016:

[...]

En el caso de importadores que no realizan actividad de producción de combustibles, la contribución se establece sobre la sumatoria del valor CIF, el ISC, el Impuesto al Rodaje y los derechos arancelarios respectivos, consignados en la o las Declaraciones respectivas ante Aduanas por el volumen importado y numeradas en el mes correspondiente.

2.2. La contribución denominada Aporte por Regulación de las entidades y empresas del subsector hidrocarburos, concesionarios de actividades de transporte de hidrocarburos por ductos y distribución de gas natural por red de ductos, es calculada sobre el valor de su facturación mensual de bienes y servicios vinculados a la concesión respectiva, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, aplicando los siguientes porcentajes para los años 2014, 2015 y 2016:

[...]

*Artículo 7.- Derogatoria*

Deróguense el numeral 1.1 y 1.3 del artículo 1, los numerales 2.1 y 2.2 del artículo 2, los artículos 3 y 4, y el numeral 5.1 del artículo 5 en lo referente al Aporte por Regulación, del Decreto Supremo N° 136-2002-PCM

**2.2.5. Decreto Supremo N.º 032-2002-EM - Aprueban “Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos” (veintitrés de octubre de dos mil dos)**

*Artículo 1.- Aprobar el “Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos”, que forma parte del presente Decreto Supremo.*

[...]

*GAS NATURAL Mezcla de Hidrocarburos en estado gaseoso, puede presentarse en su estado natural como Gas Natural Asociado y Gas Natural no Asociado. Puede ser húmedo si tiene Condensado, o ser seco si no lo contiene.*

*GAS NATURAL ASOCIADO El Gas Natural que se produce conjuntamente con el Petróleo, que estuvo disuelto en el o formó una capa en un reservorio de Petróleo.*

*GAS NATURAL FISCALIZADO Gas Natural producido en un Área de Contrato y medido en un Punto de Fiscalización.*

[...]

*HIDROCARBURO Compuesto orgánico, gaseoso, líquido o sólido, que consiste principalmente de carbono e hidrógeno*

**2.2.6. Decreto Supremo N.º 045-2005-EM publicado el veinte de octubre del dos mil cinco**

*DECRETA*

*Artículo 2º.- Incorporación de las definiciones de Embarcaciones, Combustibles Residuales de Uso Marino, Comercializador de Combustible de Aviación, Comercializador de Combustible Marino y Terminales en el Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos. Incorporar las definiciones de*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*Embarcaciones, Combustibles, Combustibles Residuales de Uso Marino, Comercialización de Combustibles de Aviación, Comercializador de Combustible Marino y Terminal en el Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N.º 032 -2002-EM, con los textos siguientes:*

*“Combustibles: Mezclas de Hidrocarburos utilizados para generar energía por medio de combustión que cumplen con las normas NTP para dicho uso o normas internacionales en lo no previsto por aquellas”.*

### **2.3. La potestad tributaria en el Estado constitucional**

#### **La constitución económica como punto de partida**

**2.3.1.** En principio, debemos establecer que nuestra Constitución contempla un conjunto de derechos, principios y limitaciones que deben ser considerados en el ámbito económico y que constituyen nuestra denominada constitución económica. En este sentido, para efectos de establecer el marco de esta, la relación entre el sistema económico y el sistema jurídico-político, nuestra Constitución ha consagrado el modelo de economía social de mercado<sup>3</sup>. Coincidimos con Resico cuando lo define en estos términos:

---

<sup>3</sup> El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 0008-2003-AI/TC , ha señalado lo siguiente

*§4.4 Economía social de mercado*

*16. A modo de conjunción de los principios expuestos, e ingresando de manera más concreta en la determinación solidaria y social en la que se inspira el régimen económico de la Constitución, el artículo 58º de la Carta preceptúa que aquél se ejerce en una economía social de mercado. La economía social de mercado es representativa de los valores constitucionales de la libertad y la justicia, y, por ende, es compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos que inspiran a un Estado social y democrático de derecho. En ésta imperan los principios de libertad y promoción de la igualdad material dentro de un orden democrático garantizado por el Estado. De allí que L. Herhård y Alfred Muller Armack afirmen que se trata de un orden “en donde se asegura la competencia, y al mismo tiempo, la transformación de la productividad individual en progreso social, beneficiando a todos, amén de estimular un diversificado sistema de protección social para los sectores económicamente débiles [...]” (El orden del futuro. La economía social de mercado. Universidad de Buenos Aires, 1981).*

*Alude, pues, a la implantación de una mecánica en la que "el proceso de decisión económica está descentralizado y la coordinación de los múltiples poderes individuales se hace a través de las fuerzas automáticas de la oferta y demanda reguladas por los precios". (Juergen B. Donges. Sistema económico y Constitución alemana. En: Constitución y Economía, Madrid: 1977).*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*La Economía Social de Mercado se basa en la organización de los mercados como mejor sistema de asignación de recursos y trata de corregir y proveer las condiciones institucionales, éticas y sociales para su operatoria eficiente y equitativa. En casos específicos, requiere compensar o corregir posibles excesos o desbalances que puede presentar el sistema económico moderno basado en mercados libres, caracterizado por una minuciosa y extensa división del trabajo y que, en determinados sectores y bajo ciertas circunstancias, puede alejarse de una competencia funcional. Descarta como sistema de organización la economía planificada centralmente.*

[...]

*Según la definición de Müller-Armack, el núcleo de la Economía Social de Mercado es la “combinación del principio de la libertad de mercado con el principio de la equidad social”.<sup>4</sup>*

**2.3.2.** En una economía social de mercado, el Estado tiene asignado un conjunto de funciones que tienen que ver con aspectos económicos, sociales, políticos y jurídicos. En ese sentido, sobre las funciones económicas, señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0008-2003-AI/TC:

a) *Supuestos económicos*

*La economía social de mercado es una condición importante del Estado social y democrático de derecho. Por ello debe ser ejercida con responsabilidad social y bajo el presupuesto de los valores constitucionales de la libertad y la justicia. A tal efecto está caracterizada, fundamentalmente, por los tres elementos siguientes:*

a) *Bienestar social; lo que debe traducirse en empleos productivos, trabajo digno y reparto justo del ingreso.*

b) *Mercado libre; lo que supone, por un lado, el respeto a la propiedad, a la iniciativa privada y a una libre competencia regida, prima facie, por la oferta y la demanda en el mercado; y, por otro, el combate a los oligopolios y monopolios.*

c) *Un Estado subsidiario y solidario, de manera tal que las acciones estatales directas aparezcan como auxiliares, complementarias y temporales.*

---

*Es decir, tanto como se opone a la economía de planificación y dirección central, la economía social de mercado se opone también a la economía del laissez faire, en donde el Estado no puede ni debe inmiscuirse en el proceso económico.*

*“La economía social de mercado, como presupuesto consustancial del Estado Constitucional aparece como una “tercera vía” entre el capitalismo y el socialismo [...]” (Peter Häberle. Incursus. Perspectiva de una doctrina constitucional del mercado: siete tesis de trabajo. En: Pensamiento Constitucional. Año. N.º IV. N.º 4, Lima 1997, pág. 25).*

*Y es que, dado el carácter “social” del modelo económico establecido en la Constitución vigente, el Estado no puede permanecer indiferente a las actividades económicas, lo que en modo alguno supone la posibilidad de interferir arbitraria e injustificadamente en el ámbito de libertad reservado a los agentes económicos.*

<sup>4</sup> RESICO, Marcelo F. (2010). *Introducción a la economía social de mercado*. Buenos Aires, Konrad Adenauer Stiftung; p. 123.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**2.3.3.** En este modelo de economía, el Estado tiene que asumir ciertas funciones públicas que no pueden ser cumplidas satisfactoriamente por el mercado, tales como sostener el gobierno y la administración pública, proveer los servicios públicos redistribuir<sup>5</sup>, entre otros. Para el cumplimiento de estas funciones, el Estado tiene que proveerse de recursos o ingresos públicos, principalmente a través de la recaudación impositiva o tributaria<sup>6</sup>.

**2.3.4.** La potestad tributaria, en este contexto, es el poder que ostenta el Estado para proveerse de recursos o ingresos públicos para el cumplimiento de sus funciones, a través de contribuciones obligatorias. Esta potestad tributaria, sin embargo, no puede ser ejercida arbitrariamente, sino que está sujeta a la observación de principios<sup>7</sup>,

---

<sup>5</sup> Para Rawls y Dworkin, la política tributaria, en el marco de una economía de mercado (que ellos prefieren), tiene como objeto fundamental la redistribución del ingreso y la corrección de las extremas diferencias entre los ciudadanos que genera el libre juego de las fuerzas del mercado y las circunstancias imprevistas de la vida individual y social. Esto permite garantizar la libertad política y las propias condiciones del régimen democrático de gobierno. Efectivamente, una sociedad en donde las diferencias son tan grandes que los pocos ricos lo tienen todo y la gran masa de la población no posee nada, es terreno propicio para la rebelión, la inconformidad, la tiranía y el abuso del poder. Con ello se destruyen las bases de la libertad y se generan condiciones propicias para el autoritarismo populista y demagógico.

Citados en SILVA ROJAS Alonso; FLANTRMSKY CÁRDENAS, Óscar y DÍAZ FORERO, Yeniffer Elizabeth. "Derecho tributario y teorías de la justicia: una visión desde la propuesta aristotélica y las teorías contemporáneas de la justicia de Rawls y Dworkin". <https://www.redalyc.org/journal/110/11052397013/html/>

<sup>6</sup> RESICO, *op. cit.*, p. 226

<sup>7</sup> *Los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación: La movilización de los recursos para financiar los derechos hasta 'el máximo de los recursos disponibles'; la redistribución de la riqueza para reducir la desigualdad de ingresos y otras desigualdades; y la rendición de cuentas entre el estado y la ciudadanía. La política fiscal puede contribuir también a la corrección de las deficiencias del mercado y la protección de los bienes comunes, incluido el medio ambiente. Estos principios contenidos en los tratados de derechos humanos, proveen los parámetros normativos para someter las políticas fiscales y los presupuestos al escrutinio de los derechos y tienen el potencial de cambiar la forma en que éstas políticas se diseñan, formulan e implementan, con el objetivo de ponerlas al servicio del desarrollo humano y de la realización de los derechos.*

VARIOS (2015). *Política fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos*. Washington D.C., autores;p.4  
[https://www.cesr.org/sites/default/files/cidh\\_fiscalidad\\_ddhh\\_oct2015.pdf](https://www.cesr.org/sites/default/files/cidh_fiscalidad_ddhh_oct2015.pdf)

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

límites establecidos en la Constitución, en las normas convencionales<sup>8</sup> y en la ley (constitución financiera)<sup>9</sup>. Señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0042-2004-AI/TC<sup>10</sup>, lo siguiente (énfasis nuestro):

*7. De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado -central, regional y local-. **Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.** La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. **Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los***

<sup>8</sup> La Corte Interamericana de Derechos Humanos tiene diversos casos vinculados a la potestad tributaria del Estado, tales como el caso Acevedo Buendía y otros (cesantes y Jubilados de la Contraloría) vs. Perú; Chiriboga vs. Ecuador; Ivcher Bronstein vs. Perú; Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia, I.V. vs Bolivia.

Señala Masbernat, al respecto:

*En efecto, la perspectiva usual de abordar esta materia es a través de los derechos fundamentales y derechos constitucionales en el ámbito tributario, así como de otros aspectos derivados de las normas constitucionales, limitaciones a la potestad tributaria, tales como los principios materiales y formales de la tributación, por ejemplo, la capacidad contributiva, reserva de ley en materia tributaria o la exclusión de la discriminación arbitraria. A partir de esta variante, se ha derivado a la idea de justicia tributaria y derechos humanos.*

MASBERNAT, Patricio y RAMOS-FUENTES, Gloria (2019). "Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos". En *Dikaion*, Vol. 28, N.º 2; p. 409. <https://doi.org/10.5294/dika.2019.28.2.8>

<sup>9</sup> [...] La potestad tributaria del Estado está restringida únicamente a la obtención de los recursos necesarios para la concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando los derechos fundamentales de las personas. Así es inconstitucional y constituye una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socio-económico contrario al estatuido en la Ley Fundamental. Esto es tal, ya que la irrupción del Estado en la vida individual y social está regulada en la propia Carta Fundamental y deriva de los principios generales que esta contempla, de las normas específicas relativas al Orden Público, económico, como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales

RIBERA NEUMANN, Teodoro. "La potestad tributaria del Estado". En *Revista de Derecho Público*, Vol. 62; p. 23.

<https://revistas.uchile.cl/index.php/RDPU/article/download/43193/45146/0>

<sup>10</sup> Ver también el Fundamento B) §3, 7 de la Sentencia recaída en el Expediente N.º 0042-2004-AI/TC

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.*

2.3.5. Esta potestad del Estado en materia tributaria, como refiere el Tribunal Constitucional<sup>11</sup>, puede ser:

- a) Originaria, cuando se ejerce a través del Congreso de la República, los gobiernos regionales y locales; y
- b) Derivada, cuando la ejerce el Poder Ejecutivo mediante decretos legislativos, previa delegación de facultades.

#### **2.4. Principio de legalidad y reserva de ley**

2.4.1. El principio de legalidad - reserva de la ley está regulado de un modo implícito en nuestra Constitución:

*Artículo 74º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación*

---

<sup>11</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00042-2004-AI/TC: 16. [...]

*Conforme con lo que se ha señalado en los fundamentos precedentes, la potestad tributaria la ejerce el Estado por atribución directa u originaria, a través del Congreso de la República, los Gobiernos regionales, los Gobiernos locales (artículo 74 de la Constitución); excepcionalmente, de forma derivada y previa delegación de facultades, el Poder Ejecutivo puede ejercer dicha atribución a través de un decreto legislativo, claro que sólo en estos niveles de Gobierno, por previsión constitucional, se puede ejercer la potestad tributaria; por lo que no es jurídicamente posible que un órgano que no forme parte de este nivel de Gobierno pueda arrogarse dichas facultades, ni que quepa la posibilidad de que éstas sean delegadas a un organismo administrativo. El único supuesto de delegación de facultades tributarias que prevé nuestra Constitución es aquel en el cual el Congreso habilita al Poder Ejecutivo para que legisle, dentro del plazo y en las materias establecidas en la ley habilitante; debiendo entenderse por Poder Ejecutivo, únicamente, a los órganos constitucionalmente encargados de aprobar un decreto legislativo, esto es, al Consejo de Ministros y al Presidente de la República, de acuerdo con la Constitución (artículos 104 y 125, inciso 2). Esta delegación de facultades, como es evidente, no supone una transferencia de facultades absolutas, sino que está sujeta a control tanto por parte del Poder Legislativo, así como por el propio Poder Ejecutivo, en la medida que la Constitución (artículo 125, inciso 2) faculta al Consejo de Ministros, para “aprobar los decretos legislativos y los decretos de urgencia que dicta el Presidente de la República, así como los proyectos de ley y los decretos y resoluciones que dispone la ley”.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

*Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.*

*Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.*

*No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.<sup>12</sup>*

**2.4.2.** El Código Tributario sobre el desarrollo de este principio señala lo siguiente:

**NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY**

*Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:*

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código*

**2.4.3.** Sobre el contenido de este principio, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

**Expediente N.º 02835-2010-PA/TC**

*33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.*

*Así, conforme se establece en el artículo 74º de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.*

<sup>12</sup> Artículo modificado por Ley N.º 28390, publicada el diecisiete de noviembre de dos mil cuatro.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**Expediente N.º 2302-2003-AA/TC**

32. [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” —es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74º de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

**2.4.4.** No obstante, el principio de legalidad - reserva de ley en materia tributaria no tiene una visión unívoca en la doctrina constitucional. En este sentido, pueden entenderse como principios con una configuración distinta, como establece el Tribunal Constitucional<sup>13</sup>; como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad<sup>14</sup>; o como una técnica de redacción

---

<sup>13</sup> **Expediente N.º 2302-2003-AA/TC**

32. Ahora bien, es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley.

*Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. Así, mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; la reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.*

*Así, mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva Implica exigencia reguladora.*

<sup>14</sup> Así, refiere Romero-Flor: “En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley”.

ROMERO-FLORES, Luis María (2013). “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”. En *Dixi*, Vol. 15, N.º 18; p. 52.

[https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi\\_1397319032-revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1](https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032-revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1)

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

de disposiciones constitucionales en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley<sup>15</sup>.

**2.4.5.** A partir del principio de legalidad, se pueden establecer una serie de reglas<sup>16</sup>:

- a)** Son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias;
- b)** Al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo;

---

<sup>15</sup> Sobre los significados del principio de reserva de la ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:

*La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser “delegadas” mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser “deslegalizadas”, esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.*

<sup>16</sup> Se resume lo expuesto por la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-891/12.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

- c) Solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria;
- d) El requisito de precisión y claridad en las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas;
- e) No se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

**2.4.6.** Asimismo, debemos señalar que el principio de legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones<sup>17</sup>:

- a) Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos.
- b) Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes.

---

<sup>17</sup> ROMERO-FLOR, *op. cit.*, p. 53

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

- c) Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes.
- d) Preserva el principio de seguridad jurídica, la certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

**Elementos esenciales del tributo comprendidos en la reserva de la ley**

**2.4.7.** Sobre los elementos esenciales o constitutivos del tributo, el Código Tributario ha señalado lo siguiente:

*NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY*

*Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:*

- a) *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*  
*[...]*

**2.4.8.** En este mismo sentido, sobre los elementos esenciales que configuran el tributo, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente (énfasis nuestro):

**Expedientes (acumulados) N.º 001-2004-AI/TC y N.º 02-2004-AI/TC**

*39. [...] Debe precisarse que para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota.*

**Expediente N.º 2689-2004-AA**

*21. Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de los elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

*De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley-, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*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), según ha señalado este Tribunal (Expediente N.º 2 762-2002-AAITC y N.º 3303-2003-AAITC).*

**2.4.9.** Sobre los elementos esenciales del tributo comprendidos en la reserva de ley, el Tribunal Constitucional español ha señalado lo siguiente<sup>18</sup>:

*[...] la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la tributación: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.*

**Clases de reserva de ley**

**2.4.10.** La doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional admiten dos modalidades o clases de reserva de la ley como principio constitucional: la reserva absoluta y la reserva relativa<sup>19</sup>.

- a)** Reserva absoluta: Respecto a las materias reservadas de forma absoluta a la ley, la tributaria debería regularse en su totalidad por normas legales; por tanto, a través de esta índole estricta y rigurosa, será la ley la que deba llevar a cabo la completa regulación de la materia a ella reservada, sin que quede espacio para ser disciplinada por normas de rango secundario.
- b)** Reserva relativa: Basta con que la ley regule los aspectos fundamentales y fije los criterios generales para su ulterior desarrollo reglamentario. Este carácter flexible supondrá la acotación de los elementos fundamentales por ley, sin excluir la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias puedan desarrollar los aspectos secundarios o accesorios.

<sup>18</sup> Citado por ROMERO-FLOR, *op. cit.*, p. 55. Cf. también, entre otras, las sentencias 37/1981 (F.J 4); 6/1983 (F.J 4º); 179/1985 (F.J 3); 19/1987 (F.J. 4); 233/1999 (F.J. 9); 63/2003 (F.J 4); 150/2003 (F.J. 3); y 121/2005 (F.J. 5).

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 57

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

Con relación con esta cuestión, tanto la generalidad de la doctrina como la jurisprudencia comparada entienden que se trata, en último análisis, de una reserva meramente relativa, al considerar que la reserva de ley tributaria opera de forma contundente con ocasión de la creación por primera vez del tributo y con matices cuando se trata de diseñar los elementos esenciales o determinantes de la obligación en que se concrete, pero que en cualquier caso, el protagonismo de la ley en materia tributaria no es exclusivo y excluyente en cuanto que se permite la colaboración del reglamento en funciones de desarrollo, complemento y subordinación de la ley tributaria.

**2.4.11.** El Tribunal Constitucional admite la reserva relativa siempre y cuando no se desborde el contenido constitucionalmente protegido. Así, refiere el fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 2762-2002-AA/TC lo siguiente:

*7. Asimismo, la doctrina comparada comúnmente sostiene que la exigencia de la reserva de ley (relativa) —en cuanto al contenido de la norma— involucra el reconocimiento de un contenido mínimo necesario para que la regulación efectuada no desborde la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales de la materia reservada a la ley, siendo este razonamiento similar a lo que la teoría del contenido esencial sostiene respecto de los derechos fundamentales.*

**2.4.12.** En esta línea, el Tribunal Constitucional español en el fundamento jurídico 7 de la Sentencia 22/1991<sup>20</sup> ha establecido que “[...] la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos [...]”.

Asimismo, debemos señalar que existe unanimidad en dejar fuera del ámbito garantista de la reserva de ley aquellas obligaciones de carácter

---

<sup>20</sup> Citado por el Tribunal Constitucional peruano en el fundamento 11 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 2762-2002-AA, del treinta de enero del dos mil tres.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

formal o procedimental, tales como el lugar, el tiempo y la forma de pago (incluidos los modelos de declaración), al ser todas ellas prestaciones accidentales y que, por tanto, formarían el ámbito típico de la normativa reglamentaria<sup>21</sup>.

**Doble extensión o dimensión de la reserva de ley: horizontal y vertical**

**2.4.13.** Al considerar una reserva de ley relativa en materia tributaria entendemos, con base en el desarrollo jurisprudencial, que no reviste el carácter de excluyente, en tanto admite la colaboración o complemento por parte del reglamento.

Asimismo, respecto a la reserva de ley en su extensión tanto horizontal como vertical, señala el Tribunal Constitucional en los fundamentos 9 y 10 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 2762-2 002-AA (caso British American Tobacco) lo siguiente:

*9. Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical.*

*10. La reserva de ley, en su extensión horizontal, atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido vertical, al contenido material que debe recoger la ley de remisión. (Tornos Más, Joaquín. La relación entre la Ley y el Reglamento. En: Revista de Administración Pública. 100-102. Año 1993. Madrid. Pág. 471 –507) [...]*

Por consiguiente, el Tribunal Constitucional reconoce la flexibilidad de la reserva tributaria, en consideración a la naturaleza del tributo

**2.5. La interpretación de las disposiciones de carácter tributario**

**2.5.1.** La norma VIII, del título preliminar del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente<sup>22</sup>: **i)** para

---

<sup>21</sup> Reserva de la ley 55

<sup>22</sup> NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; y **ii)** mediante la interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

**2.5.2.** Dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini<sup>23</sup> que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto, calificación que luego da fundamento a la solución (o a la propuesta de solución) de una controversia específica.

En el primer caso, en un escenario de ambigüedad y vaguedad, interpretar implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa, en el entendido de que la interpretación jurídica tiene por objeto disposiciones o documentos normativos (no normas), cuyo

---

*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.*

Modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1121, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce.

<sup>23</sup> Sobre el punto, refiere también Guastini:

*Sin embargo, en la literatura se encuentra también un concepto más estricto de interpretación. Varios autores distinguen la interpretación propiamente dicha, entendida como solución de dudas sobre el significado, de la (mera) comprensión. Es decir, según esta definición, se interpreta solo cuando no se comprende, y en cambio cuando se comprende no se interpreta (“in claris non fit interpretatio”). Cfr., e.g., Wróblewski, 1983 y 1989; Marmor, 1992; Diciotti, 1999; Lifante, 1999 y 2010. Esta manera de ver (comprometida con una teoría ingenua de la interpretación) suena problemática por varias razones. Entre otras, la siguiente: la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación –la interpretación prima facie– distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación “all things considered”). Cfr. Diciotti, 1999, cap. IV.*

GUASTINI, Riccardo (2015). “Interpretación y construcción jurídica”. En *Isonomía*, N.º 43; p.12.

[http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S140502182015000200002&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S140502182015000200002&lng=es&nrm=iso).

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

resultado es precisamente una norma<sup>24</sup>. Dicho de otro modo, siguiendo la tesis de Tarello y Guastini, admitida por el Tribunal Constitucional, las normas no son sino el resultado interpretación de leyes o disposiciones normativas<sup>25</sup>.

En este mismo sentido, debemos señalar que Tarello refiere que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso), y otras al resultado o producto de tal actividad<sup>26</sup>.

**2.5.3.** En nuestro ordenamiento no existe una referencia expresa respecto a los métodos de interpretación que deben ser utilizados en el proceso interpretativo. Se suele mencionar a los clásicos métodos de interpretación desarrollados por Savigny: literal, histórico, teleológico-finalista, sistemático<sup>27</sup>; no obstante, debemos señalar que estos métodos

---

<sup>24</sup> GUASTINI Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, Centro de Estudios políticos y constitucionales; p. 26.

<sup>25</sup> Expediente N.º 00010-2002-AIITC

6.2. *La legitimidad de las sentencias interpretativas*

34. *La existencia de toda esta clase de sentencias del Tribunal Constitucional es posible sólo si se tiene en cuenta que, entre “disposición” y “norma”, existen diferencias (Riccardo Guastini, “Disposizione vs. norma”, en Giurisprudenza Costituzionale, 1989, pág. 3 y ss.). En ese sentido, se debe subrayar que en todo precepto legal se puede distinguir:*

a) *El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y,*

b) *El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma).*

<sup>26</sup> *Por ejemplo, en enunciados del tipo “Tal disposición es ambigua de modo que requiere interpretación”, la palabra “interpretación” denota evidentemente una actividad (podría ser sustituida por el sintagma “actividad interpretativa”). Por el contrario, en enunciados del tipo “De tal disposición el Tribunal de Casación hace una interpretación restrictiva”, la misma palabra claramente denota no una actividad, sino más bien su resultado, es decir, un significado. La “interpretación” en cuanto actividad es un proceso mental. La “interpretación” en cuanto producto de tal proceso es más bien un discurso. Las distinciones que siguen se refieren a la interpretación en cuanto actividad o proceso.*

TARELLO citado por GUASTINI, Riccardo (2015). “Interpretación y construcción jurídica”. En *Isonomía*, N.º 43; p.13.

[http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-02182015000200002&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-02182015000200002&lng=es&nrm=iso).

<sup>27</sup> Así, señala el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 5854-2005-PA/TC (énfasis nuestro):

*§4. Principios de interpretación constitucional*

*12. Reconocida la naturaleza jurídica de la Constitución del Estado, debe reconocerse también la posibilidad de que sea objeto de interpretación. No*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

no constituyen un enunciado *numerus clausus*, sino un catálogo abierto, de manera que se pueden incluir otros métodos o criterios de interpretación.

**2.5.4.** En cualquier caso, en un Estado constitucional, los métodos de interpretación de las disposiciones normativas o leyes deben enfocarse dentro de la idea de la Constitución como norma suprema y el respeto de los derechos fundamentales y los principios y parámetros señalados por la Constitución<sup>28</sup>.

---

*obstante, la particular estructura normativa de sus disposiciones que, a diferencia de la gran mayoría de las leyes, no responden en su aplicación a la lógica subsuntiva (supuesto normativo - subsunción del hecho - consecuencia), exige que los métodos de interpretación constitucional no se agoten en aquellos criterios clásicos de interpretación normativa (**literal, teleológico, sistemático e histórico**) [...]*

<sup>28</sup> La Corte Constitucional colombiana señala al respecto en la Sentencia C-054/16:

*10. La Corte advierte, en este orden de ideas, que los métodos tradicionales de interpretación son, al menos en su versión original del siglo XIX, funcionales a la mencionada concepción de la actividad legislativa. Esto es así si se tiene en cuenta que los mismos están basados en la supremacía de la actividad del legislador y la mencionada inexistencia de parámetros superiores a la legislación. En efecto, el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificada una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos. Por último, el método gramatical es el que está más profundamente vinculado con la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado [...].*

*En suma, los métodos tradicionales de interpretación están basados en el reconocimiento del carácter incuestionado de la actividad de producción normativa a cargo del legislador, fundada a su vez en la titularidad de soberanía que el adscribe el modelo contractualista clásico de justificación del poder político. Esta justificación, como es sencillo observar, contrasta con los fundamentos del constitucionalismo contemporáneo, que impone a la Carta Política y en particular a los derechos fundamentales, como límite y parámetro obligatorio de la función legislativa.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**2.5.5.** A partir de estas premisas, esta Sala Suprema debe establecer que la interpretación de disposiciones tributarias requiere de ciertas precisiones previas:

- a) Está permitido el uso de todos los métodos o criterios en el proceso de interpretación de las disposiciones legales de carácter tributario.
- b) En la interpretación de las disposiciones tributarias, se deben observar los principios y parámetros constitucionales.

**2.5.6.** La utilización de estos métodos, no obstante, puede ser insuficiente cuando la interpretación persigue determinados fines o resultados (la interpretación como resultado, según refiere Tarello). Esto ocurre, por ejemplo, cuando el título preliminar del Código Tributario prohíbe la creación de tributos en vía de interpretación.

**2.5.7.** Las disposiciones normativas de carácter tributario —como ocurre en el resto de disposiciones de nuestro sistema jurídico— que admitan cierta vaguedad o indeterminación y, como consecuencia, a partir de una interpretación literal, permitan ser interpretadas en más de un sentido, exigen un cuidadoso uso de los métodos o criterios de interpretación y recurrir a ciertas técnicas de reducción de vaguedad, para establecer el significado que debe otorgársele a una disposición normativa.

La doctrina admite dos tesis de reducción de la vaguedad de las disposiciones normativas: la tesis de la analogía y la tesis de la diferencia<sup>29</sup>. Estas tesis son necesarias en el proceso de interpretación de

---

<sup>29</sup> Señala Guastini al respecto:

*Tomemos por ejemplo una disposición que se refiere al supuesto de hecho: “ruina de edificio”. Tal locución es vaga: es indiscutible que el concepto comprende el derrumbe total de un inmueble, pero es discutible si se extiende también, por ejemplo, al derrumbe de un balcón. ¿Cómo reducir la vaguedad y resolver el problema? Ahora bien, las estrategias fundamentales de reducción de la vaguedad son dos: la tesis de la analogía (o de la igualdad “sustancial”) y la tesis de la disociación (o de la diferencia “sustancial”).*

*(i) Tesis de la analogía. Una primera estrategia de reducción de la vaguedad consiste en sostener que —a la luz de una supuesta ratio legis (el fin de la norma, o el resultado que la norma pretendía perseguir)— el derrumbe de un balcón es en*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

las disposiciones legales que puedan considerarse extensivas o restrictivas.

### **3. ANÁLISIS DE LAS CAUSALES DECLARADAS PROCEDENTES**

#### **Recurso de casación presentado por el Osinergmin**

#### **3.1. Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado**

##### **3.1.1. La disposición normativa establece:**

***Constitución Política del Perú***

*Artículo 139. Son principios y derechos de la función jurisdiccional*

*[...]*

*5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite con mención expresa de la ley aplicable de los fundamentos de hecho en que se sustentan.*

##### **3.1.2. Como argumentos de este recurso, el recurrente señala lo siguiente:**

- a) Sostiene que la controversia gira en torno a si la demandante tenía o no la obligación de pagar el tributo denominado “aporte por regulación” en favor del OSINERGMIN, desde antes del uno de enero del dos mil catorce y si, como consecuencia de ello, el

---

*todo análogo, sustancialmente igual, al derrumbe de un edificio. Se puede concluir que la norma sobre el derrumbe de un edificio se aplica también al caso “derrumbe de balcón”: “lex minus dixit quam voluit”. Es un ejemplo de interpretación extensiva, fundada sobre el argumento analógico. Por esta vía, el área de “penumbra” de la norma se reduce, incluyendo en su ámbito de aplicación la clase de casos marginales “derrumbe de balcón”.*

*(ii) Tesis de la diferencia. Una segunda estrategia consiste en sostener, por el contrario, que derrumbe del edificio y derrumbe del balcón –siempre a la luz de una supuesta ratio legis– son casos diferentes, sustancialmente distintos. Con la conclusión que la norma sobre derrumbe de edificio no se aplica al caso “derrumbe de balcón”. Es un ejemplo de interpretación restrictiva, fundada sobre el argumento de la disociación (algo muy parecido al distinguishing de los jueces de common law). De nuevo, por esta vía el área de “penumbra” de la norma se reduce, excluyendo de su ámbito de aplicación la clase de casos marginales “derrumbe de balcón”.*

*[...]*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

OSINERGMIN debe o no devolverle los montos que pagó por ese concepto antes de la referida fecha.

- b) En la Sentencia de Vista, la Sala Superior ha declarado que la actora no estaba obligada al pago del mencionado tributo, ordenando la devolución al OSINERMIN en los períodos de diciembre del dos mil ocho a mayo del dos mil diez; sin embargo, la Sala Superior no ha expuesto los argumentos en los que se ha basado para tomar dicha decisión, señalando simplemente que el marco jurídico habría “excluido específicamente” como sujeto pasivo del aporte por regulación a las empresas dedicadas a la importación y producción de gas natural, sin precisar cuál es la disposición jurídica por la que específicamente llega a dicha exclusión.
- c) Agrega que la Sala Superior ha concluido que, si bien el gas natural es un combustible, el artículo 2º del Decreto Supremo N° 136-2002-PCM ha precisado de manera específica que la importación y/o producción de GLP es el único “combustible –gas” que estaría gravado con el aporte por regulación, por lo que de acuerdo al criterio de la Sala no es incluye al gas natural.
- d) Sin embargo, existe un vacío en la motivación de la Sala Superior, pues el artículo 2º del Decreto Supremo N° 136-2002 -PCM, sobre el cual basa su fundamentación, en ninguna parte hace diferencias entre “ combustible-gas” o “ combustible –líquido” por lo que siendo ello así, la Sentencia cuestionada no ha cumplido con indicar cuál es la razón por la cual considera que, siendo el gas natural un combustible, cómo es que los productores de gas natural no deben pagar el aporte por regulación, lo que a su vez evidencia que la Sala Superior de forma arbitraria ha decidido asumir que cuando el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM hace referencia al gas licuado de petróleo, implícitamente está excluyendo al gas natural.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**3.1.3.** Antes de ingresar en el análisis de fondo de esta causal, debemos señalar que el deber de motivación constituye una garantía vinculada a la correcta administración de justicia que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el derecho suministra. La Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela se ha pronunciado en este sentido:

*77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. En el mismo sentido: Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, párr.152.*

**3.1.4.** Asimismo, el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, para establecer si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, considera que el análisis debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, en tanto en cuanto respecto a esta infracción al Juez Supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el Juez Superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

**3.1.5.** En este contexto, los argumentos de la sentencia de vista, cuya indebida motivación se denuncia, expresan lo siguiente:

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

- a) El Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM consideró como sujetos obligados a aportar a las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo los gases licuados de petróleo, pero no incluyó de forma expresa a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural.
- b) Señala también que no es posible que el organismo supervisor pueda cobrar el aporte por regulación al contribuyente cuando los productores de gas natural no se encuentran incluidos en la normativa.
- c) Señala que la hipótesis de incidencia respecto al cobro del aporte por regulación a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural recién fue contemplado con la emisión del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM, vigente desde el uno de enero del dos mil catorce.

**3.1.6.** Advierte esta Sala Suprema que la idea de la motivación para el operador jurisdiccional, en esencia implica resolver en consideración a lo pedido por las partes (principio de congruencia), dar razones sobre la elección y la interpretación de las disposiciones normativas aplicables al caso, la justificación sobre los hechos acreditados en el proceso (que importa el análisis de los medios probatorios a través de la sana crítica, la explicación de las inferencias, etc.) y la posterior subsunción en el supuesto de hecho de la norma jurídica, la congruencia entre lo pedido y lo resuelto.

**3.1.7.** En este sentido, a no ser que en el caso exista la necesidad de una justificación particularmente calificada por la dificultad del caso (en consideración a los casos difíciles, por ejemplo), una decisión judicial se

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

encuentra aceptablemente justificada cuando cumple con los estándares señalados en el párrafo anterior, aun cuando se haya dado razones mínimas.

**3.1.8.** En el caso, observa esta Sala Suprema que existe un pronunciamiento congruente, que se ha elegido la disposición normativa (aun cuando la elección y la interpretación han sido erróneas, como veremos más adelante), se han establecido los hechos y a partir de ello se ha efectuado la subsunción, por lo que esta Sala debe considerar que la sentencia cumple con los estándares mínimos de motivación, considerando que en el caso no se ha denunciado algún supuesto de motivación cualificada.

**3.1.9.** Por estas consideraciones, corresponde declarar infundada la causal denunciada.

**3.2. Segunda infracción normativa del artículo 10 de la Ley N.º 27332, del artículo 1 de la Ley N.º 26734 y del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N.º 042-2005-EM**

**3.2.1.** Las disposiciones normativas cuya infracción de denuncia establecen lo siguiente:

**Ley N° 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos**

*Artículo 10.- Los Organismos Reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% (uno por ciento) del valor de la facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito. 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.*

**Ley N° 26734 - Ley del Organismo Supervisor de Inversión en Energía-OSINERG**

*Artículo 1.- Créase el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN), como organismo regulador, supervisor y fiscalizador de las*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*actividades que desarrollan las personas jurídicas de derecho público interno o privado y las personas naturales, en los subsectores de electricidad, hidrocarburos y minería, siendo integrante del Sistema Supervisor de la Inversión en Energía compuesto por el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual y el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía. Tiene personería jurídica de derecho público interno y goza de autonomía funcional, técnica, administrativa, económica y financiera*

**Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobada por Decreto Supremo N.º 042-005-EM**

*Artículo 5.- El OSINERG es el organismo encargado de fiscalizar los aspectos legales y técnicos de las actividades de hidrocarburos en el territorio nacional.*

**3.2.2.** Como argumentos de este recurso, el recurrente señala lo siguiente:

- a) Conforme precisa el artículo 10 de la Ley N.º 27332, las empresas y entidades que están bajo el ámbito de los organismos reguladores, deben pagar el aporte por regulación. A su vez, el artículo 1 de la Ley N.º 26734 precisa que el Osinergmin realiza sus funciones en el subsector de hidrocarburos y, finalmente, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos refiere que Osinergmin fiscaliza a las empresas que realizan actividades de hidrocarburos y la actividad de producción de gas natural es una actividad propia del subsector de hidrocarburos.
- b) Con base en lo anterior y tras una interpretación sistemática de normas con rango de ley, precisa que la demandante califica como una empresa productora de gas natural y se encuentra bajo el ámbito de competencia del Osinergmin y en aplicación del artículo 10 de la Ley N.º 27332 se encuentra obligada al pago del aporte por regulación. Sin embargo, la Sala Superior no incluye el análisis de estas normas jurídicas en su razonamiento.

**3.2.3.** Considera esta Sala Suprema que en el caso está en cuestión el principio de legalidad - reserva de ley. En este contexto, corresponde

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

establecer si en la imposición del aporte por regulación se ha observado este principio.

- a)** La disposición normativa que impone el aporte por regulación es la Ley N.º 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos (veintisiete de julio del dos mil)

*Artículo 10.- Aporte por regulación*

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

- b)** En este sentido, la Ley N.º 27332 establece como de uores tributarios a todos las empresas y entidades bajo el ámbito de los organismos reguladores de la inversión privada en los servicios públicos.
- c)** De acuerdo al artículo 1 de la Ley N.º 27332, Osine rg es un organismo regulador de la inversión privada en los servicios públicos (posteriormente la entidad pasa a denominarse Osinergmin, de conformidad al artículo 18 de la Ley N.º 28964, publicado el veinticuatro de febrero del dos mil siete).
- d)** Las empresas de hidrocarburos —la demandante<sup>30</sup> es una de ellas— están bajo el ámbito regulador de Osinergmin. Conviene acotar que la disposición que crea este organismo regulador es genérica y no excluye a ninguna de las empresas de hidrocarburos. Así, prescribe la Ley N.º 26734 (énfasis nuestro):

*Artículo 1º.- Creación y Naturaleza.-*

*Créase el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN), como organismo regulador, supervisor y fiscalizador de las*

<sup>30</sup> En el Decreto Supremo N.º 032-2002-EM - Aprueban “Glosari o, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos”, del veintitrés de octubre de dos mil dos, se hace mención al hidrocarburo como un compuesto gaseoso: “HIDROCARBURO Compuesto orgánico, gaseoso, líquido o sólido, que consiste principalmente de carbono e hidrógeno”.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*actividades que desarrollan las personas jurídicas de derecho público interno o privado y las personas naturales, en los subsectores de electricidad, hidrocarburos [...].*

- e) Las disposiciones normativas —la Ley N.º 27332, la Ley N.º 26734 y la Ley N.º 28964— no han sido declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional<sup>31</sup>.
- f) La Ley N.º 27332 establece los elementos esenciales del tributo: el acreedor tributario, el deudor tributario (las entidades sujetas a la supervisión de Osinergmin), el agente de retención o percepción, el hecho generador de la obligación tributaria y la base para su cálculo.

**3.2.4.** Sin embargo, si bien la determinación del monto de la alícuota no está determinada en la Ley N.º 27332, esta ha sido derivada al Poder Ejecutivo: “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”.

**3.2.5.** Sobre la disposición de la ley para que los aportes sean fijados por una norma reglamentaria o decreto supremo, debemos señalar lo siguiente:

- a) La doctrina y el Tribunal Constitucional establecen una reserva de ley relativa, en cuanto no existe una exigencia de que la ley tributaria regule la totalidad, sino que permite la colaboración de normas reglamentarias, tales como los decretos supremos<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> El Tribunal Constitucional en el Exp. 05202-2015-PA/TC, ha interpretado y aplicado el artículo 10 de la Ley 27332, y no ha cuestionado la inconstitucionalidad de la misma por una presunta vulneración al principio de reserva de Ley.

<sup>32</sup> El Tribunal Constitucional español en la Sentencia 22/1991, fundamento jurídico 7, ha establecido que “[...] la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos [...]”.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

- b)** Permitir la colaboración de una norma reglamentaria en el caso no supone una vulneración del principio de reserva de ley o, como refiere el Tribunal Constitucional, desbordar la voluntad del constituyente.
- c)** En el caso, la derivación efectuada por la Ley N.º 27332, mediante la cual se establece que el aporte puede ser regulado en parte por decreto supremo, no ha sido puesta en cuestión en el caso.

**3.2.6.** Esta Sala Suprema considera que los argumentos esgrimidos en la sentencia de vista (que acogen la tesis de la demandante), por los que afirma que el Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM señala a los sujetos obligados a aportar a las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo los gases licuados de petróleo, pero no incluye de forma expresa a las entidades y empresas que realicen actividades de importación o producción de gas natural, constituye una interpretación ajena al principio de legalidad - reserva de ley, por estas razones:

- a)** En virtud del principio de legalidad - reserva de ley, es la ley (no el reglamento), la que debe precisar los elementos esenciales del tributo, entre ellos el deudor o sujeto pasivo.
- b)** La Ley N.º 27332 no le ha conferido al Poder Ejecutivo la facultad para que mediante reglamento pueda establecer quiénes son los deudores tributarios, sino únicamente la fijación de los aportes a cargo de las empresas bajo el ámbito de los organismos reguladores, como Osinergmin.
- c)** Asimismo, aun cuando no sea de aplicación el principio de legalidad - reserva de la ley, no es exacto que el Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM haya omitido mencionar a las empresas vinculadas al gas natural, por cuanto en la parte considerativa del decreto supremo se señala textualmente lo siguiente:

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

*Que, asimismo, la Ley N.º 27116, modificada por el Artículo 10 de la Ley N.º 27332, mantiene también la obligación de los concesionarios de transporte de hidrocarburos líquidos por ductos, de transporte de gas natural por ductos y de distribución de gas natural por red de ductos, al sostenimiento de los organismos normativos, reguladores y fiscalizadores, con un aporte que no podrá ser superior al 1% de sus ventas anuales.*

d) En cualquier caso, en la hipótesis de existir una antinomia entre la ley y el reglamento, en consideración al criterio jerárquico, debe prevalecer la ley.

3.2.7. Por estas consideraciones, corresponde declarar fundada la causal invocada.

**3.3. Tercera infracción normativa del artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM y el Decreto Supremo N.º 0 32-2002-EM**

3.3.1. La disposición normativa cuya infracción se alega señala lo siguiente:

**Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM**

*Artículo 2.- Aporte de las empresas del subsector hidrocarburos*

*2.1. La contribución denominada Aporte por Regulación de las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo, se establece en un monto de 0,42% de su facturación mensual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal. En el caso de importadores que no realizan actividad de producción de combustibles, la contribución se establece sobre la sumatoria del valor CIF, el ISC, el Impuesto al Rodaje y los derechos arancelarios respectivos, consignados en la o las Declaraciones respectivas ante Aduanas por el volumen importado y numeradas en el mes correspondiente.*

3.3.2. Como argumentos de este recurso, el recurrente señala lo siguiente:

a) Señala que no es necesario recurrir a una norma reglamentaria para identificar claramente a los sujetos pasivos del tributo denominado aporte por regulación. Sin embargo, incluso si se asume dicha interpretación, también se incurre en infracción normativa, dado que la Sala Superior ha dejado de aplicar otra norma reglamentaria fundamental para el caso de autos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

- b)** Manifiesta que la Sala Superior ha concluido que el gas natural es un combustible; sin embargo, ha declarado arbitrariamente que las empresas que producen gas natural no se encuentran afectas al pago del aporte por regulación.
- c)** El artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM expresamente señala que los productores de combustible deben pagar el aporte por regulación.
- d)** Advierte que la norma no hace una diferencia entre combustible líquido y combustible gaseoso. Es jurídicamente imposible concluir vía interpretación que cuando el dispositivo jurídico hace referencia a “combustible”, entonces solo se avoca a los combustibles líquidos y no a los gaseosos.

**3.3.3.** Siguiendo lo señalado en los argumentos de la causal anterior, el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM no puede ser interpretado en el sentido de excluir a las empresas de producción de gas natural del pago de los aportes por regulación, por las siguientes razones:

- a)** El principio de reserva de ley no puede ser aplicado a los reglamentos. En todo caso, debemos señalar que la Ley N.º 27332 no ha derivado al Poder Ejecutivo la potestad de señalar los sujetos obligados del tributo.
- b)** La parte considerativa del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM (necesaria cuando se interpreta utilizando el método histórico) hace mención a las empresas de transporte de gas natural por ductos y de distribución de gas natural por red de ductos, como se ha citado textualmente en los argumentos anteriores.

**3.3.4.** Este mismo razonamiento debemos señalar respecto del Decreto Supremo N.º 032-2002-EM, que aprueba el “Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos”. Es decir, un dispositivo

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

infralegal como el señalado, dentro de la idea del principio de legalidad - reserva de ley, no puede ser interpretado ni aplicado para establecer a los sujetos pasivos del tributo, menos aun cuando esta potestad no ha sido derivada por ninguna ley. Por estas consideraciones, corresponde declarar fundada esta causal.

**Recurso de casación interpuesto por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**

**3.4. Interpretación errónea del artículo 10 de la Ley N.º 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos**

**3.4.1. La disposición normativa establece lo siguiente:**

**Ley N.º 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos**

*Artículo 10.- Los Organismos Reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% (uno por ciento) del valor de la facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito. 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.*

**3.4.2. Los argumentos del recurrente son los siguientes:**

- a)** Refiere que a través de la Ley N.º 27332, en ejercicio de la potestad tributaria establecida en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y en concordancia con lo dispuesto en la norma IV del título preliminar del Código Tributario, se estableció como sujetos pasivos obligados al pago del aporte por regulación a las empresas bajo el ámbito de Osinergmin.
- b)** Refiere que se denota la interpretación errónea del artículo 10 de la Ley N.º 27332, al haber señalado que este artículo no establece quién tiene la condición de sujeto pasivo del aporte por regulación y

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

que recién se crea este elemento del aporte por regulación a partir de la vigencia del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM .

- c)** A pesar de haber señalado que las entidades bajo el ámbito de competencia de Osinergmin tienen la condición de sujeto pasivo del pago de aporte por regulación, la Sala Superior concluye de manera errada que dicha designación debió efectuarse por un decreto supremo, razonamiento que carece de sustento legal y constitucional.

**3.4.3.** Esta Sala Suprema, en los considerandos anteriores, se pronunció sobre la infracción del artículo 10 de la Ley N.º 27 332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos. En este sentido, brevemente debemos reiterar los siguientes argumentos, los mismos que derivan de una interpretación literal y sistemática:

- a)** La Ley N.º 27332 establece como sujetos pasivos deudores tributarios a todas las empresas y entidades bajo el ámbito de los organismos reguladores de la inversión privada en los servicios públicos.
- b)** De acuerdo al artículo 1 de la Ley N.º 27332, Osine rg es un organismo regulador de la inversión privada en los servicios públicos (Osinergmin de conformidad al artículo 18 de la Ley N.º 28964, publicada el veinticuatro de febrero del dos mil siete).
- c)** Las empresas de hidrocarburos —la demandante lo es— están bajo el ámbito regulador de Osinergmin. Esta disposición es genérica y no excluye a ninguna de las empresas de hidrocarburos.
- d)** En esta medida, al no efectuar una interpretación analógica para determinar al sujeto pasivo, la interpretación efectuada es restrictiva.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**3.4.4.** En consecuencia, en consideración a los argumentos expuestos, corresponde declarar fundada la causal denunciada.

**3.5. Segunda infracción normativa por interpretación errónea del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM, modificado por el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM**

**3.5.1.** La disposición normativa establece lo siguiente:

*Artículo 2.- Aporte por Regulación de las empresas del subsector hidrocarburos*  
*2.1. La contribución denominada Aporte por Regulación de las entidades y empresas del subsector hidrocarburos que realizan actividades de importación y/o producción de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo y gas natural, es calculada sobre el valor de su facturación mensual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, aplicando los siguientes porcentajes para los años 2014, 2015 y 2016.*

**3.5.2.** Los argumentos del recurrente son los siguientes:

- a)** Refiere que la Sala Superior realiza una interpretación errónea al concluir que recién con la dación del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM se establece quiénes tienen la condición de sujeto pasivo del aporte por regulación.
- b)** Aunado a lo anterior, agrega que el instrumento idóneo se encuentra recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que establece los límites al ejercicio de la potestad tributaria. Esto es una garantía para los ciudadanos, en tanto impide que el Estado se valga de cualquier instrumento legal para la creación de tributos.

**3.5.3.** Como ya señalamos, las disposiciones reglamentarias no pueden ser interpretadas en el sentido de excluir a las empresas de producción de gas natural del pago de los aportes por regulación, por las siguientes razones:

- a)** El principio de reserva de ley no puede ser aplicado a los reglamentos. En todo caso, debemos señalar que la Ley N.º 27332

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

no ha derivado al Poder Ejecutivo la potestad de señalar los sujetos obligados del tributo.

- b) El Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM, al igual que el Decreto Supremo N.º 136-2002-PCM, al tener carácter reglamentario, no tienen la potestad de crear o exonerar del pago de tributos.

**3.5.4.** En consecuencia, en consideración a los argumentos expuestos, corresponde declarar fundada la causal denunciada.

**3.6. Tercera infracción normativa por inaplicación de la norma IV del título preliminar del Código Tributario**

**3.6.1.** La disposición normativa cuya infracción se denuncia prescribe lo siguiente:

**Código Tributario**

*Norma IV.- Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:*

- a) *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*
- b) *Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c) *Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d) *Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e) *Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f) *Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.*

*Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.*

*Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias [...].*

**3.6.2.** Los argumentos del recurrente son los siguientes:

- a) Refiere que la Sala Superior inaplica la disposición cuya infracción se alega al señalar que a través de un decreto supremo se pueda establecer la condición de sujeto pasivo del aporte por regulación, pese a que la norma IV del título preliminar del Código Tributario

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

sostiene que ello solo puede ser establecido por ley o decreto legislativo.

- b)** Señala que la creación de tributos debe incluir todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia; esto es: el aspecto material, el aspecto subjetivo, el aspecto temporal y el aspecto espacial, y se advierte de la lectura del artículo 10 de la Ley N.º 27332 que cumple con señalar como sujetos pasivos del aporte por regulación de las empresas bajo su ámbito. Sin embargo, el colegiado superior afirma erróneamente que recién a partir de la vigencia del Decreto Supremo N.º 127-2013-PCM se estableció que los productores de gas natural se encontraban obligados al pago del aporte por regulación, con lo que excluye del ámbito de competencia de Osinergmin a las empresas productoras de gas natural.

**3.6.3.** Esta disposición normativa, en realidad, desarrolla el principio constitucional de legalidad - reserva de la Ley. En este sentido, prescribe que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede crear o exonerar tributos.

**3.6.4.** Asimismo, prescribe que solo por ley o por decreto legislativo se pueden establecer los elementos esenciales del tributo: hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.

**3.6.5.** En este sentido, interpretar de manera literal o lógica (*a contrario sensu*) que un decreto supremo pueda incluir o excluir al deudor tributario, excede los límites del principio constitucional de legalidad - de reserva de la ley y lo dispuesto por norma IV del título preliminar del Código Tributario.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**3.6.6.** Como ha señalado esta Sala Suprema, en el uso de los métodos de interpretación en el derecho deben respetarse los principios y límites constitucionales, lo que en el caso en particular supone observar el principio de legalidad - reserva de la ley al determinar al deudor tributario.

**3.6.7.** En consecuencia, en consideración a los argumentos expuestos, corresponde declarar fundada la causal denunciada.

**3.7. Cuarta infracción normativa por inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú**

**3.7.1.** La disposición normativa cuya infracción se alega señala lo siguiente:

**Constitución Política del Perú**

*Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

*Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.*

*Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.*

*No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo [...]*

**3.7.2.** Los argumentos del recurrente son los siguientes:

- a)** Refiere que el colegiado superior incurre en la infracción al vulnerarse los límites del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, al señalar que a través de un decreto supremo se pueden establecer los sujetos pasivos del aporte por regulación, con lo que se transgrede el principio de reserva de ley.
- b)** Precisa también que solo a través de una ley o decreto legislativo se puede crear un tributo y que dicha creación debe incluir los

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

elementos esenciales de la hipótesis de incidencia y, en el caso de autos, el sujeto pasivo del pago del aporte por regulación.

**3.7.3.** Sobre la infracción de la inaplicación de una disposición normativa, esta Sala Suprema debe señalar que la disposición constitucional consagra el principio de legalidad - reserva de ley. En este sentido, el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

**3.7.4.** En el caso, asumir que mediante decreto supremo se puede establecer algunos de los elementos esenciales del tributo, implica una transgresión del principio de reserva de la ley y de los derechos fundamentales que constituyen el fundamento del principio de reserva de la ley, tales como el de igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

**3.7.5.** En este sentido, como señalamos en la causal anterior, interpretar de manera literal o lógica (contrario sensu) que un decreto supremo pueda incluir o excluir al deudor tributario, excede los límites del principio constitucional de legalidad - de reserva de la Ley establecido en el artículo 74 de la Constitución.

**3.7.6.** Como ha señalado esta Sala Suprema, en el uso de los métodos de interpretación en el derecho, deben respetarse los principios y límites constitucionales, lo que en el caso en particular supone observar el principio de legalidad - reserva de la ley, al determinar al deudor tributario.

**3.7.7.** En consecuencia, en consideración a los argumentos expuestos, corresponde declarar fundada la causal denunciada.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**3.8. Quinta infracción normativa: apartamiento inmotivado de la sentencia de Acción Popular N.º 16216-2014**

**3.8.1.** Los argumentos del recurrente son los siguientes:

a) Señala que la Corte Suprema de Justicia de la República ya emitió un pronunciamiento afirmando que el artículo 10 de la Ley N.º 27332 regula la condición de sujeto pasivo del aporte por regulación y ello ha sido inobservado.

b) Advierte que en dicha jurisprudencia se emite un pronunciamiento sobre el Decreto Supremo N.º 130-2013-PCM, que establece la alícuota del aporte por regulación a favor del OEFA, y los considerandos emitidos no pueden ser desligados de la materia de controversia, pues en su décimo considerando concluye que:

*[...] se puede verificar que mediante el Decreto Supremo solo se fija el aporte ya creado por la Ley N.º 27332, esto es, que resulta equivocado sostener que a través de la norma cuestionada se crea un nuevo tributo; por el contrario, se aprecia que el hecho gravado está referido al establecido en el artículo 10 de la Ley acotada (Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada de los Servicios Públicos) [...].*

c) Establece que dicha sentencia se pronuncia sobre lo regulado en el artículo 10 de la Ley N.º 27332, y concluye que es dicha ley la que establece el sujeto pasivo por aporte por regulación y no corresponde que se desconozcan los efectos de dicha sentencia realizando un apartamiento inmotivado.

d) Precisa que se debe tener en cuenta que, conforme al numeral 5 del artículo 200 de la Constitución Política del Estado y el artículo 82 del Código Procesal Constitucional, las sentencias firmes que se dicten en un proceso de acción popular vinculan a todos los poderes públicos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**3.8.2.** Sobre la infracción correspondiente al apartamiento inmotivado de la sentencia de Acción Popular N.º 16216-2014, esta Sala Suprema debe establecer lo siguiente:

- a)** En la sentencia emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, se resuelve confirmar la sentencia que declara infundada la demanda constitucional de acción popular, en los seguidos por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía contra la Presidencia del Consejo de Ministros.
- b)** La pretensión principal de la demandante en el caso fue la declaratoria de inconstitucionalidad del Decreto Supremo N.º 130-2013-PCM, del dieciocho de diciembre del dos mil trece, expedida por el Poder Ejecutivo vinculado al OEFA.
- c)** El efecto de la sentencia que declaró infundada la demanda incide en la confirmación de la legalidad o constitucionalidad del Decreto Supremo N.º 130-2013-PCM.
- d)** La *ratio decidendi* de esta sentencia señala que no se ha vulnerado el principio de reserva de ley, toda vez que el decreto supremo no crea ningún tributo y que estableció la alícuota bajo los parámetros señalados por la norma que creó el aporte por regulación (artículo 10 de la Ley N.º 27332).

**3.8.3.** En este contexto, sobre los efectos de la sentencia de acción popular en el caso, esta Sala Suprema debe señalar lo siguiente:

- a)** Debemos establecer la constitucionalidad del Decreto Supremo N.º 130-2013-PCM, es decir, que el dispositivo legal no es contrario a la Constitución.
- b)** Esta constitucionalidad del Decreto Supremo N.º 130-2013-PCM debe ser observada por todos los poderes públicos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

**3.8.4.** No obstante, considera esta Sala Suprema que este efecto vinculante de la sentencia de acción popular y de su *ratio decidendi*, referida a la constitucionalidad del Decreto Supremo N.º 130-2013-PCM, no alcanza al artículo 10 de la Ley N.º 27332, en cuanto el Poder Judicial carece de la potestad para declarar la constitucionalidad o no de un dispositivo de rango legal.

**3.8.5.** En esta medida, el órgano jurisdiccional no está obligado a apartarse de la sentencia de Acción Popular N.º 162 16-2014, por lo que esta causal debe ser declarada infundada.

**4. DECISIÓN**

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON**

**FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería, mediante escrito del veinte de noviembre de dos mil diecinueve (folios 644-655) y **FUNDADO**

el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veintiuno de noviembre de dos mil diecinueve (folios 663-672).

En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del siete de octubre de dos mil diecinueve (folios 626-638), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, CONFIRMARON** la sentencia de primera instancia, que declara infundada la demanda contencioso administrativa presentada el cuatro de abril de dos mil dieciocho por Repsol Exploración Perú Sucursal

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 34303-2019**  
**LIMA**

del Perú contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11653-8-2017, con las siguientes pretensiones.

**ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* bajo responsabilidad, en los seguidos por Repsol Exploración Perú Sucursal del Perú contra el Ministerio de Economía y Finanzas - Tribunal Fiscal y el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados.

Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante del Castillo

SS. SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

**BUSTAMANTE DEL CASTILLO**

BARRA PINEDA

DÁVILA BRONCANO

SMHL/arld