

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LA INDELEGABILIDAD DE LA
FACULTAD DE FISCALIZACIÓN EN LOS
APORTES POR REGULACIÓN: ESPECIAL
ANÁLISIS A LA FACULTAD DE
FISCALIZACIÓN DE OSINERGMIN**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Rosa Maria Cerda Hernandez

Código 201602704

Asesor

César Martín Gamba Valega

Lima – Perú

Octubre de 2020



**LA INDELEGABILIDAD DE LA
FACULTAD DE FISCALIZACIÓN EN LOS
APORTES POR REGULACIÓN: ESPECIAL
ANÁLISIS A LA FACULTAD DE
FISCALIZACIÓN DE OSINERGMIN**

TABLA DE CONTENIDO

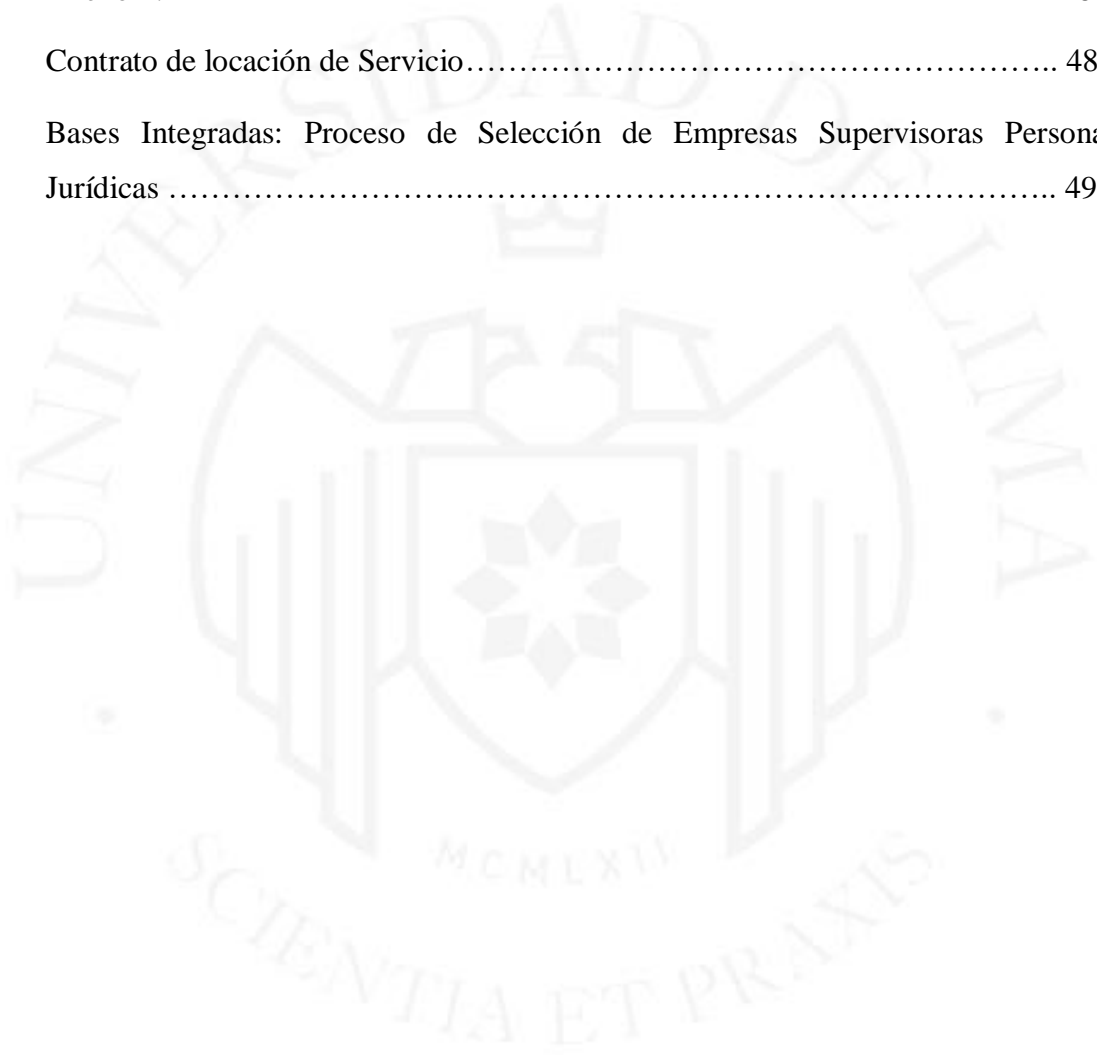
RESUMEN	7
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL	9
1.1. Potestades de la Administración Pública	9
1.1.1. El concepto de potestad. Caracteres	9
1.1.2. El Principio de Legalidad de la Administración	10
1.2. Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria	11
1.2.1. Aproximación a las facultades de la Administración Tributaria.....	11
1.2.2. La facultad de fiscalización de los tributos.....	12
1.2.3. Distinción entre el derecho y la facultad.....	13
1.2.4. Límites del ejercicio de las facultades de la administración tributaria.....	14
1.2.4.1. Límites constitucionales al ejercicio de la potestad tributaria en sede normativa y aplicativa.....	15
1.2.4.2. Límites al ejercicio de las facultades de fiscalización.....	17
1.2.5. Procedimiento de fiscalización de los tributos.....	23
1.3. Actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización y actos que ponen fin al procedimiento de fiscalización.....	25
1.3.1. Los actos administrativos como género del acto administrativo tributario.....	25
1.3.2. La Competencia como elemento del acto administrativo tributario.....	27
1.3.3. Los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización y los emitidos como fin al procedimiento de fiscalización.....	29

CAPÍTULO II: LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DEL APORTE POR REGULACIÓN DEL ORGANISMO SUPERVISOR DE LA INVERSIÓN EN ENERGÍA Y MINERÍA-OSINERGMIN

2.1. Aproximación al Aporte por Regulación.....	32
2.1.1. Ámbito de aplicación del Aporte por Regulación.....	32
2.1.2 De la naturaleza jurídica del Aporte por Regulación.....	33
2.2. El Osinergmin como Acreedor Tributario y Administración Tributaria del Aporte por Regulación.....	35
2.3. La Facultad de fiscalización del Aporte por Regulación del Osinergmin.....	38
2.3.1. Del órgano competente para el ejercicio de la facultad de fiscalización del Aporte por Regulación en Osinergmin.....	38
2.3.1.1. ¿Es posible la delegación del ejercicio de la facultad de fiscalización a personas naturales o jurídicas?.....	40
CONCLUSIONES	45
BIBLIOGRAFÍA.....	46
ANEXO.....	48

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1:	48
Contrato de locación de Servicio.....	48
Bases Integradas: Proceso de Selección de Empresas Supervisoras Personas Jurídicas	49



RESUMEN

El presente trabajo pretende reafirmar el carácter indelegable de la función de fiscalización de las administraciones tributarias pues, en la práctica, vemos que entidades como Osinergmin, que es administración tributaria de la contribución denominada Aporte por Regulación, transfiere o delega a terceros el ejercicio de una facultad inherente al Estado, con ello vulnera el ordenamiento jurídico, es decir, la Constitución y las normas especiales.

Las palabras clave: Potestades de la Administración. Facultad de Fiscalización. Indelegabilidad. Exclusividad.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como finalidad desarrollar y recalcar el carácter indelegable de la función fiscalizadora de la administración tributaria.

En el Capítulo I, se desarrolla la definición y características de las potestades administrativas a fin de llegar a la función misma de la fiscalización tributaria, en la que se señala que en ella se ejerce determinadas facultades que son establecidas por la ley, se entiende esta como ordenamiento jurídico en general.

También se señala y establece que ninguna función poder del Estado es irrestricta e ilimitada, sino, por el contrario, deben respetar los derechos de los administrados.

En el Capítulo II, se analiza el caso en concreto de Osinergmin, en la que se encuentra un problema en el ejercicio de la faculta de fiscalización y vulneración de derechos de los contribuyentes.

CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL

1.1. Potestades de la Administración Pública

1.1.1. El concepto de potestad: caracteres

Santi Romano define a la potestad como el poder jurídico para imponer decisiones a otros para el cumplimiento de un fin (como se citó en Rosendo Huamaní, 2009, p. 477).

De lo señalado por el referido autor, se puede indicar que todo este poder viene del ordenamiento jurídico, es decir, es dado o asignado a la administración con el objetivo de cumplir los fines por el cual existe.

En ese mismo sentido García de Enterría y Ramón Fernández (2006) indican que “la potestad es siempre una derivación de un status legal, por lo cual resulta inexcusable una norma previa que, además de configurarla, le atribuya en concreto” (p. 480).

Agregando el citado autor indica que “como consecuencia de este origen legal y no negocial, las potestades son inalienables, intransferibles e irrenunciables”. (García de Enterría y Ramón Fernández, 2006, p. 480). Por lo que se puede indicar que las características de la potestad, son las siguientes:

- La potestad procede directamente del ordenamiento.
- Tiene carácter genérico, no recae sobre algún objeto específico o determinado.

- No consiste en una pretensión particular, sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos (García de Enterría y Ramón Fernández, 2006, p. 479).

Por lo tanto, en virtud de dichas características, finalmente, dicho autor afirma que “el titular de la potestad puede ejercitarla o no pero no puede transferirla; la propia Ley puede, a lo sumo, permitir su delegación de ejercicio” (García de Enterría y Ramón Fernández, 2006, p. 481).

En consecuencia de lo señalado por los citados autores, podría indicarse que la característica primordial del concepto potestad es el poder abstracto que procede de la ley sin ser posible la renuncia o delegación alguna.

1.1.2. El principio de legalidad de la administración

Para García de Enterría y Ramón Fernández (2006), “la legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos” (p. 478).

No obstante, si bien se usa la denominación *legalidad*, ello no implica que la administración esté sujeta únicamente a la ley, sino debe entenderse dicho término como sujeto al derecho en general, ello conforme lo indica el mismo autor García de Enterría y Ramón Fernández (2006):

Por el contrario, el Derecho condiciona y determina de manera positiva, la acción administrativa. En términos de Ballbe, que entre nosotros el primero que recapacitó lúcidamente sobre este mecanismo: La conexión necesaria entre Administración y Derecho y la máxima que lo cifra – quae non sunt permissae prohibita intelliguntur [lo que no está permitido ha de entenderse prohibido, por diferencia, dice el mismo autor en otro lugar, del principio que rige la vida privada: permissum videtur in omne quod non prohibitum: ha de entenderse permitido todo lo que no está prohibido] –

implica, ... que toda acción administrativa concreta, si quiere tenerse la certeza de que se trata de una válida acción administrativa, ha de ser examinada desde el punto de vista de su relación con el ordenamiento jurídico, y sólo en la medida que pueda ser referida a un precepto jurídico, o partiendo del principio jurídico se pueda derivar de él, puede tenerse como tal acción administrativa válida. (p. 477)

Por lo tanto, conforme a lo señalado en los párrafos precedentes, se puede afirmar que la administración únicamente puede actuar si hay una norma que habilita dicho comportamiento sin ser aplicable la falta de prohibición para justificar su actuar.

En este mismo sentido, en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo General, se dispone que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas (Ley N° 27444, 2001).

1.2. Facultad de Fiscalización de la administración tributaria

1.2.1. Aproximación a las facultades de la administración tributaria

Como bien se indicó en el punto anterior, el Estado tiene una serie de potestades o facultades, las cuales son abstractas e inherentes a ella.

Desde el punto de vista tributario, se puede indicar que “las facultades de la Administración Tributaria son atribuciones, poderes o prerrogativas que por ley se ha dispuesto expresa y exclusivamente a favor de ésta para el cumplimiento de sus funciones y fines” (Rosendo Huamaní, 2009, p. 477).

Por lo tanto, dicho concepto no dista de lo señalado de manera general respecto a lo que se entiende por potestades de la administración siendo, únicamente, el tema de

especialidad o concepto en particular la que hace especial énfasis a las facultades de la administración tributaria.

Según a lo estipulado en el Título II del Libro Segundo del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), las facultades de la administración tributaria son de recaudación, de determinación, de fiscalización y de sanción; no obstante, dentro de dicho código se regula, adicionalmente, a las facultades ya mencionadas, otras, tales como la de Cobranza Coactiva (artículo 114°) y la de resolución de controversias (artículo 53°).

1.2.2. La facultad de fiscalización de los tributos

Conforme al segundo párrafo del artículo 62° del Código Tributario, el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

En ese sentido, lo primordial es saber en qué consiste la fiscalización, indicar las características y, para ello, se puede recurrir a lo señalado por García Belsunce (2003), pues al referirse a la fiscalización indica que:

La fiscalización mediante inspección, como una de las funciones de las Administraciones que debe ejercer para verificar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones fiscales, representa un papel muy trascendente en la relación entre éstos y el fisco. Esa trascendencia marca, muchas veces, su consecuencia en el accionar de los contribuyentes, dado que si no existe una inspección adecuada a cargo de funcionarios competentes que evalúen razonablemente la actuación de los contribuyentes, puede llevar a éstos al convencimiento que su accionar no necesariamente debe ser correcto, dado que el fisco tiene pocas posibilidades de advertir si no se ha cumplido como corresponde. (pp. 197-198)

Para otros autores como Ruiz de Castilla (2008), indica que, mediante la fiscalización, la administración Tributaria investiga la situación tributaria de un determinado administrado (pp. 187-188); Ferreiro Lapatza (1996) señala lo siguiente:

La inspección tiene como misión esencial, la de comprobar e investigar los hechos imposables efectivamente realizados para las liquidaciones que sobre ellas se practiquen se ajusten a la realidad. Es decir, para comprobar si las liquidaciones ya practicadas son correctas, para corregirlas si no lo son para que, cuando no haya habido proveía liquidación, la que se practique se ajuste a los términos queridos por el Derecho. (p. 508)

Por lo tanto, después de la lectura de dichos autores. se puede indicar que la característica primordial de la fiscalización es que mediante ella se busca establecer la verdadera situación jurídica del contribuyente de un determinado tributo.

1.2.3. Distinción entre el derecho y la facultad

Entender la diferencia entre derecho y facultad nos va a ayudar a establecer, en cada caso concreto, la situación jurídica de cada uno de los partícipes en una relación jurídica, en este caso tributaria.

En ese sentido, conforme lo indica Ruiz de Castilla (2008):

En el Derecho Privado el agente protagónico es la persona humana. Se entiende que el radio de acción de este sujeto es lo más amplio posible, siempre que guarde armonía con el interés social. y en este contexto los “derechos” consisten en todas las posibilidades de actuación de las personas, siempre que se respeten límites mínimos. Respecto al Derecho Público señala que, en él, el agente protagónico es el Estado. Se trata de una entidad que detenta una fuerte dosis de poder. La primacía de la vida, la libertad y la propiedad hacen necesario el establecimiento de límites para que el Estado no abuse de las personas. En este sentido la ley señala

de modo expreso los parámetros que fijan cierto radio de posibles actuaciones del Estado, así como el detalle de su proceder. Este limitado campo de actividades estatales lícitas se conoce como las "facultades del Estado". (p. 192)

Por lo tanto, podemos concluir que la distinción principal entre derecho y facultad es la persona en quien recae, es decir, si se habla de la persona, hablaremos de derechos que los amparan o gozan mientras que, cuando se habla de Estado, estaremos hablando propiamente de facultades, los cuales son por regla generales.

Y conforme lo indica Ruiz de Castilla (2008) en cuanto a la fiscalización se puede indicar lo siguiente:

La fiscalización tributaria es una facultad del Estado en la medida que su autorización y posibilidades de procedimiento se fundan y detallan en la ley. La Administración Tributaria no se puede dejar de llevar por su sola voluntad para desarrollar las investigaciones sobre los administrados. (p. 193)

Por lo tanto, a manera de conclusión, en una relación jurídica tributaria, estaremos entre derechos de los contribuyentes y facultades de la administración, en la que debería existir entre ellos un equilibrio y respeto.

1.2.4. Límites del ejercicio de las facultades de la administración tributaria

Conforme se indicó en el punto precedente, las facultades de la administración tributaria no son ilimitadas e irrestrictas, en ese mismo sentido, García de Enterría y Ramón Fernández (2006) indican que "las potestades administrativas ni son, ni pueden lógicamente ser ilimitadas, incondicionadas y absolutas, sino estrictamente tasadas en su extensión y en su contenido" (p. 482).

En nuestro país el Tribunal Constitucional (2004), en la misma línea, ha indicado que:

La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de forma arbitraria, sino se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean éstos de orden constitucional o legal. (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 033-2004-AI/TC, 2004)

Debiéndose entender como potestad tributaria no solo a la creación de tributos, sino también a la aplicación de estos y al ejercicio de las facultades conferidas, en todos esos supuestos, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional, no es ilimitada siendo la propia constitución o norma legal que pone el límite de dichas potestades.

1.2.4.1. Límites constitucionales al ejercicio de la potestad tributaria en sede normativa y aplicativa

Conforme se indicó, los límites establecidos en la Constitución no solo son en el ámbito normativo, sino también en la aplicación o ejercicio de potestades pues, al igual que lo sostiene De la Vega Rengifo (2004), “el Estado peruano como titular de la potestad tributaria está sujeto a ciertos límites de carácter constitucional en el ejercicio de las atribuciones que se derivan de dicha potestad tributaria” (p. 38).

Es la Constitución la que rige todo el quehacer del derecho, cuya línea es la misma que García de Enterría y Ramón Fernández (1997) quienes afirman que “hoy la constitución domina no sólo el campo, relativamente estricto, de la justicia constitucional, sino la totalidad de la vida jurídica de la sociedad, con un influjo efectivo y creciente” (p. 106); mientras que Gamba Valega (2006), lo siguiente:

La Constitución tiene un “valor normativo” innegable; los principios y derechos fundamentales recogidos en su texto obligan a todos los poderes públicos sin excepción: 1. Al legislador, al momento de “atribuir”

potestades a la Administración, 2. A la Administración al momento de “ejercer” sus potestades, así como al “reglamentar” las leyes; y, finalmente, 3. A los jueces y Tribunales, al momento de “juzgar” sus decisiones. (p. 99)

En el sentido de la revisión de la Constitución, encontramos el artículo 74°, el cual dispone lo siguiente:

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.

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. (Artículo 74°, Título II de la Constitución del Perú)

Asimismo, tenemos derechos que no deben ser vulnerados como el derecho a la intimidad, el debido proceso, al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados, a la inviolabilidad de domicilio, al secreto a la correspondencia y a las comunicaciones, al secreto bancario, a la reserva tributaria, al secreto profesional, entre otros.

1.2.4.2. Límites al ejercicio de las facultades de fiscalización

Como toda facultad del Estado, la facultad de fiscalización también tiene límites, entre ellas tenemos:

i) El interés público

El Código Tributario, en su artículo IV del Título Preliminar, establece que, en el caso en que la administración tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público dentro del marco que establece la ley (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Es decir, el ejercicio de la facultad de fiscalización debe ejercerse no en beneficio de la administración, sino, del público general porque lo que se busca con dicho procedimiento es determinar la correcta situación económica afecta del contribuyente.

ii) Los derechos de los administrados

Como se indica en líneas anteriores, en la relación jurídica tributaria, siempre encontraremos la relación de derechos contra facultades, los cuales deben estar en equilibrio, en la misma idea de De la Vega Rengifo (2004), que indica que “frente a las facultades discrecionales en el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria se requiere de la existencia de derechos y garantías para los contribuyentes que sean consistentes a efectos de que puedan presentar en la aplicación concreta de tales facultades” (p. 43).

En la Constitución, se recoge los derechos fundamentales que deben ser respetados por toda autoridad administrativa, entre ellos, tenemos al derecho a la intimidad, a la inviolabilidad de domicilio, al secreto a la correspondencia y a las comunicaciones, al secreto bancario, a la reserva tributaria, al secreto profesional, entre

otros, los cuales constituyen limitaciones al ejercicio del poder del Estado (Artículo 45°, Título II de la Constitución del Perú).

Asimismo, se debe indicar que en la Constitución no solo se recoge derechos de los contribuyentes, sino principios que deben ser respetados por la administración como lo son la prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoria.

Pero conforme se indicó en párrafos anteriores, no solo en la Constitución se observa derechos fundamentales de los administrados, sino en la ley especial, el Código Tributario señala, en su artículo 92°, derechos de los administrados, los cuales deben ser respetados por toda administración tributaria, entre otros los siguientes:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia.
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código.
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.
- g) Solicitar la no aplicación de intereses y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.
- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código.

- i) Formular consulta y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.
- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria.
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- m) Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.
- o) Solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza."
- p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.
- q) Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Finalmente, también se debe indicar que se debe respetar los derechos a los que hace referencia la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 (2001), cuyo artículo 66° establece lo siguiente:

Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:

1. La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso.
2. Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados.
3. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.
4. Acceder a la información gratuita que deben brindar las entidades del Estado sobre sus actividades orientadas a la colectividad, incluyendo sus fines, competencias, funciones, organigramas, ubicación de dependencias, horarios de atención, procedimientos y características.
5. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre su naturaleza, alcance y, de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.
6. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.
7. Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades.
8. Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones.
9. Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.
10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.
11. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.

12. A no presentar los documentos prohibidos de solicitar las entidades, a emplear los sucedáneos documentales y a no pagar tasas diferentes a las debidas según las reglas de la presente Ley.
13. A que en caso de renovaciones de autorizaciones, licencias, permisos y similares, se entiendan automáticamente prorrogados en tanto hayan sido solicitados durante la vigencia original, y mientras la autoridad instruye el procedimiento de renovación y notifica la decisión definitiva sobre este expediente.
14. A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y
15. Los demás derechos reconocidos por la Constitución Política del Perú o las leyes. (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444)

Asimismo, en su artículo 86°, establece obligaciones a la administración, que deben ser cumplidas y constituyen situaciones de ventaja para los administrados.

Son deberes de las autoridades respecto del procedimiento administrativo y de sus partícipes, los siguientes:

1. Actuar dentro del ámbito de su competencia y conforme a los fines para los que les fueron conferidas sus atribuciones.
2. Desempeñar sus funciones siguiendo los principios del procedimiento administrativo previstos en el Título Preliminar de esta Ley.
3. Encauzar de oficio el procedimiento, cuando advierta cualquier error u omisión de los administrados, sin perjuicio de la actuación que les corresponda a ellos.
4. Abstenerse de exigir a los administrados el cumplimiento de requisitos, la realización de trámites, el suministro de información o la realización de pagos, no previstos legalmente.

5. Realizar las actuaciones a su cargo en tiempo hábil, para facilitar a los administrados el ejercicio oportuno de los actos procedimentales de su cargo.
6. Resolver explícitamente todas las solicitudes presentadas, salvo en aquellos procedimientos de aprobación automática.
7. Velar por la eficacia de las actuaciones procedimentales, procurando la simplificación en sus trámites, sin más formalidades que las esenciales para garantizar el respeto a los derechos de los administrados o para propiciar certeza en las actuaciones.
8. Interpretar las normas administrativas de forma que mejor atienda el fin público al cual se dirigen, preservando razonablemente los derechos de los administrados.
9. Los demás previstos en la presente Ley o derivados del deber de proteger, conservar y brindar asistencia a los derechos de los administrados, con la finalidad de preservar su eficacia.
10. Habilitar espacios idóneos para la consulta de expedientes y documentos, así como para la atención cómoda y ordenada del público, sin perjuicio del uso de medios con aplicación de tecnología de la información u otros similares. (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444)

iii) Los principios de razonabilidad y proporcionalidad

Respecto de este punto, el Tribunal Constitucional, señaló lo siguiente:

En virtud de la razonabilidad, el acto estatal debe encontrar su justificación lógica y axiológica en los sucesos o circunstancias que lo generan. En ese sentido, la doctrina exige que exista una consonancia entre el hecho antecedente “creador” o “motivador” del acto estatal y el hecho consecuente derivado de aquel. En consecuencia, la razonabilidad implica una adecuada relación lógico-axiológica entre la circunstancia motivante, el objeto buscado y el medio empleado. Respecto a la

proporcionalidad, es el acto estatal debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que los origina y el efecto buscado. En ese sentido, existe la necesidad de acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquel, es decir la proporcionalidad exige la existencia indubitable de conexión directa, indirecta y relacional entre causa y efecto; vale decir, que la consecuencia jurídica establecida sea unívocamente previsible y justificable a partir del hecho ocasionante del acto estatal. (Expediente del Tribunal Constitucional N° 0013-2003, 2003)

Por lo tanto, el actuar de la administración, en el ejercicio de su facultad de fiscalización, debe existir una justificación lógica y la correspondencia entre lo actuado y las consecuencias de lo realizado.

iv) La prescripción tributaria

La prescripción constituye una limitación del ejercicio de facultades específicas en el sentido que esta no puede ser ejercidas de manera ilimitada, sino por el contrario solo tendrá por efecto del transcurso del tiempo.

La figura de la prescripción es un mecanismo de seguridad jurídica, pues el ejercicio de las potestades de la administración no puede prolongarse de manera ilimitada e irrestricta.

1.2.5. Procedimiento de fiscalización de los tributos

El procedimiento tributario, y dentro de este el procedimiento de fiscalización, no es más que una subespecie del procedimiento administrativo.

Respeto de ello, el artículo 29° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos

y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados (Ley N° 27444, 2001).

Por lo tanto, Gamba Valega (2006) indica: “el procedimiento administrativo, constituye, una garantía esencial de los administrados, toda vez que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo legítimo” (p.7).

Para Fernando Sainz de Bujanda (1975), el procedimiento de fiscalización (inspección tributaria) es el siguiente:

Puede decirse que la inspección tributaria es aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imposables declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene, informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo. (p. 158)

Asimismo, el Tribunal Fiscal, señaló que la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo de determinarse crédito o deuda tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal N° 4555-2-2002, 2002).

Adicionalmente, ha señalado que no se puede negar que las facultades de fiscalización de la administración tributaria se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse en forma independiente, sino en forma conjunta

como parte del procedimiento tributario (Resolución del Tribunal Fiscal N° 05288-2-2002, 2002).

Finalmente, conforme lo señala Ruiz del Castilla (2008) al ser la fiscalización tributaria un procedimiento tributario administrativo, se debe aplicar las reglas del debido proceso en lo que sean pertinentes, tal como lo señala el Tribunal Constitucional del Perú en sus sentencias recaídas en el Expediente N° 461-96-AA/TC y Expediente N° 011-98-AA/TC (p. 194 y 195).

Conforme podemos apreciar, el procedimiento de fiscalización en el mecanismo mediante el cual la administración forma su voluntad respecto de la situación jurídica del contribuyente en relación con un determinado tributo, por lo que en dicho procedimiento la administración ejerce sus facultades conferidas por ley sin ser estas irrestrictas o ilimitadas conforme hemos señalado en los párrafos precedentes.

1.3. Actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización y actos que ponen fin al procedimiento de fiscalización

La necesidad de estudiar los actos que se emiten dentro de un procedimiento de fiscalización, así como los que ponen fin a dicho procedimiento, nace toda vez que de que ellos reflejan el ejercicio de un poder público el cual modifica la situación jurídica del sujeto sobre el cual recae dicho poder.

Se debe precisar que los actos que emita la administración tributaria, los cuales estarán sometidos a lo establecido por el Código Tributario y a lo establecido, como principios o reglas, por la Ley de Procedimiento Administrativo General.

1.3.1. Los actos administrativos como género del acto administrativo tributario

El acto administrativo tributario es un acto administrativo especial mediante los cuales se materializan la aplicación de los tributos siendo aplicable los requisitos de validez,

establecidos en el artículo 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, conforme lo siguiente:

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

- 1. Competencia.** - Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.
- 2. Objeto o contenido.** - Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.
- 3. Finalidad Pública.** - Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitarse a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.
- 4. Motivación.** - El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.
- 5. Procedimiento regular.** - Antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación. (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444)

Y asimismo, lo señalado en el Código Tributario, en su artículo 109°:

Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Siendo la consecuencia jurídica la nulidad del acto que se emita, se prescinde de cualquiera de dichos requisitos.

1.3.2. La Competencia como elemento del acto administrativo tributario

Para Gordillo (2013), la competencia es el “conjunto de funciones que un agente puede legítimamente ejercer, el concepto de “competencia” da así la medida de las actividades que de acuerdo con el ordenamiento jurídico corresponden a cada órgano administrativo: en su aptitud legal de obrar” (p. XII-5 a XII-8).

Respecto de este punto, nuestro Tribunal Constitucional, señaló lo siguiente:

La competencia hace referencia a un poder conferido por la Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad para generar un acto estatal.

La competencia de los titulares de los órganos u organismos estatales, para realizar actos estatales válidos, se manifiesta en los ámbitos personal, material, temporal, territorial y procesal.

Al respecto, veamos lo siguiente:

a) La competencia personal y el acto estatal constitucional

La Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad establecen qué operadores o agentes del poder político se encuentran facultados para realizar un determinado acto a nombre y en representación del Estado.

En puridad, el sistema constitucional hace referencia a ciertos sujetos denominados autoridades para que, operando algún órgano u organismo constitucional, sean protagonistas de ciertas acciones hacia terceros (otras autoridades o gobernados).

b) La competencia material y el acto estatal constitucional

La Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad establecen qué tipo de acto estatal puede ser realizado por un determinado agente u operador del poder político. En puridad, la asignación de competencias no se reduce a la mención de los sujetos, sino de la conducta que deben verificar en concreto. Es usual que la razón material de la actividad de las autoridades se expresa en alguna o algunas de las funciones estatales (normar, administrar-ejecutar, dirimir conflictos, controlar).

c) La competencia temporal y el acto estatal constitucional

La Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad establecen el período de validez del acto estatal ejecutado. En estos casos, la asignación de competencias no se reduce a la mención de los sujetos, sino a la órbita de validez de las atribuciones en el tiempo. En principio,

la competencia no tiene limitaciones temporales, a menos que la Constitución u otra norma determine que tales atribuciones son categóricamente finitas o accidentales.

d) La competencia territorial y el acto estatal constitucional

La Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad establecen el marco espacial de validez del acto estatal ejecutado. En virtud de ello, la asignación de competencias no se reduce a la mención de los sujetos, sino que precisa la órbita de validez intraterritorial de las atribuciones conferidas. En consecuencia, dicha competencia puede tener un alcance nacional, regional, departamental o local.

e) La competencia procesal y el acto estatal constitucional

La Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad establecen la forma o mecanismo como deberá realizarse el acto estatal. Por consiguiente, la asignación de competencias no se reduce a la mención de los sujetos, sino que, además, establece el íter político-jurídico administrativo que debe seguirse para conservar la constitucionalidad de un acto estatal. (Expediente del Tribunal Constitucional N° 0013-2003, 2003)

Por lo tanto, se puede indicar que la competencia será el conjunto de funciones que válidamente un órgano puede realizar habiendo sido otorgadas por las normas correspondientes.

1.3.3. Los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización y los emitidos como fin al procedimiento de fiscalización

Dentro de un procedimiento de fiscalización, se emiten la Carta de Presentación, Requerimientos y Resultados de Requerimientos mediante, el primero de ellos, se comunica al contribuyente y a los funcionarios que realizarán el procedimiento de

fiscalización. Esta formalidad es necesaria a fin de respetar el derecho que tiene todo administrado de conocer la identidad de las autoridades responsables del procedimiento, conforme lo establece el artículo 66° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Mediante el requerimiento, la administración solicita documentación e información, constituye un acto inicial o instrumental y es, a través de los resultados de requerimientos, que se dejará constancia de la documentación recibida por el administrado, documentación que será objeto de actuación en el procedimiento de fiscalización; dichos resultados son así como los actos vinculados a estos, serán los que en rigor sustenten los posibles reparos (Resolución del Tribunal Fiscal N° 00148-1-2004, 2004).

Respecto de los actos que ponen fin al procedimiento de fiscalización, se debe citar lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, el cual dispone que “concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Finalmente, se debe señalar que, tanto durante el procedimiento de fiscalización, así como para poner fin a este, se emiten actos administrativos, que cambian la esfera jurídica de los contribuyentes y que deben cumplir los requisitos de validez establecidos tanto en el Código Tributario, así como en la Ley de Procedimiento Administrativo General. Si bien, en relación con las resoluciones de determinación, resolución de multa y/o órdenes de pagos, no cabe duda respecto a si constituyen o no actos administrativos, tampoco debería existir duda de los requerimientos y resultados de requerimientos, ello conforme con lo establecido con el Tribunal Fiscal:

Que este Tribunal ha establecido que el requerimiento es un acto administrativo que emite la Administración como en el ejercicio de las facultades de fiscalización o verificación que el Código Tributario le otorga, y que se encuentra regulado en forma específica en el artículo 62°

del mencionado código. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 01465-8-2017)

Por lo tanto, dentro y al finalizar el procedimiento de fiscalización se emiten actos administrativos.



CAPÍTULO II: LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DEL APORTE POR REGULACIÓN DEL ORGANISMO SUPERVISOR DE LA INVERSIÓN EN ENERGÍA Y MINERÍA-Osinergmin

2.1. Aproximación al Aporte por Regulación

2.1.1. Ámbito de aplicación del Aporte por Regulación

Mediante la Ley N° 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos (2000), se crearon los organismos reguladores: Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones (Osiptel), Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin), Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (Ositran) y la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento (Sunass).

En el artículo 10° de dicha Ley (Ley N° 27332, 2000), se dispone que los organismos reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1 % del valor de la facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas - IGV y el Impuesto de Promoción Municipal – IPM; se precisa que este aporte es fijado mediante decreto supremo aprobado por el Consejo de Ministros, refrendado por el presidente del Consejo de Ministros y el ministro de Economía y Finanzas.

Ello con el objetivo de que los organismos reguladores tengan un ingreso que les permita cumplir con los fines por los cuales habían sido creados y cumplir a cabalidad su función normativa, de supervisión, de fiscalización y sanción; no obstante, la técnica legislativa empleada no resulta del todo clara a fin de cumplir adecuadamente dicha obligación.

2.1.2. De la naturaleza jurídica del aporte por regulación

En primer lugar, de la lectura de la ley de creación del aporte, no permite identificar qué tipo de ingreso constituiría para el Estado, asimismo, se debe recordar que el Estado a fin

de cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines cuenta con varios tipos de ingresos, entre ellos, los patrimoniales (de dominio público), los tributarios, por sanciones, monetarios y de crédito (Héctor B. Villegas, 2001, p. 54 a 65).

Recientemente, con la sentencia del Tribunal Constitucional (Expediente N° 3303-2003-AA/TC, 2003), se indica expresamente que el aporte por regulación tiene naturaleza tributaria; por ello, se aprecia, en dicha resolución, que si bien no hay una definición exacta de lo que es tributo en el Código Tributario, el aporte por regulación cumpliría con las características desarrolladas en doctrina como lo es la obligación pecuniaria, nacida por ley, cuyo sujeto activo es una persona pública y cuyo sujeto pasivo se encuentra en dicha situación por mandato de la ley.

Por lo tanto, la naturaleza tributaria del aporte por regulación no puede ser cuestionada, al ser obligaciones de pago nacidas en virtud de la Ley N° 27332, a favor de los organismos reguladores, los cuales en caso de incumplimiento, pueden ser cobradas coactivamente, pues no están sujetas a la voluntad de los obligados.

Sin embargo, si bien el Tribunal Constitucional indicó que el aporte por regulación tiene naturaleza tributaria, no hizo un mayor desarrollo del tema, pues no se señaló de manera clara e inequívoca qué clase de tributo era.

Posteriormente, señala que el aporte por regulación califica como contribución al considerar que la actividad reguladora que proporciona el Estado por medio de sus organismos constituye un *beneficio*, que es real o potencial que obtienen las empresas que brindan servicios públicos (Sentencia N° 1520-2004-AA/TC, 2004).

De otro lado, de la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, podemos verificar que también emite pronunciamiento, respecto del aporte por regulación; no obstante, a lo largo de sus pronunciamientos ha ido variando la perspectiva respecto de dicho pago, en ese sentido, el último pronunciamiento, establecido con carácter de

observancia obligatoria, mediante el cual el Tribunal Fiscal, señala que el aporte por regulación es una contribución (Resolución del Tribunal Fiscal N° 416-1-2009, 2009).

Considerando lo resuelto por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal, así como la definición establecida en el marco normativo, el aporte por regulación tiene naturaleza tributaria; sin embargo, la técnica legislativa utilizada no permite identificar con claridad el tipo de tributo que constituye.

Si bien el Tribunal Constitucional así como el Tribunal Fiscal han señalado que es una contribución, no se hace mayor desarrollo de las demás características que debe cumplir el aporte por regulación al haber calificado como contribución; se debe tener en cuenta que las contribuciones son tributos que se pagan porque caracterizan la existencia proyectada o real de un beneficio que puede provenir de una obra pública, actividades o servicios estatales o municipales especialmente; y se debe precisar que el producto de la contribución no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras públicas o actividades proyectadas según lo establecido en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Conforme se aprecia lo desarrollado precedentemente, la técnica legislativa empleada no resultó apropiada pues, desde la creación del aporte por regulación, la naturaleza jurídica no estaba clara. Así, la recomendación fue, al momento de creación, mejorar siempre la estructura legislativa a fin de quedar establecida la naturaleza jurídica de una carga que recae sobre los ciudadanos.

Tener establecida la naturaleza jurídica de la carga creada por el Estado también nos permite tener en cuenta la gama de derechos que amparan a los personas sobre el cual recae esta carga económica; se debe recordar y resaltar que ningún ejercicio de facultad del Estado es absoluta e irrestricta. Por ejemplo, en el ejercicio de la creación de tributos estarán sometidos al respeto y cumplimiento de los principios constitucionales consagrados por el artículo 74° de la Constitución (1993), como son el de legalidad, de

igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y los derechos fundamentales, ya que estos constituyen límites al momento de ejercer el poder tributario de acuerdo a la Constitución; de otro lado, en el ejercicio de la aplicación o concretización de la carga establecida por el Estado, se debe respetar los derechos como debido proceso, intimidad, entre otros.

2.2. El Osinergmin como acreedor tributario y administración tributaria del aporte por regulación

Haber determinado, conforme se ha señalado en el párrafo precedente, la naturaleza tributaria del aporte por regulación nos permite hablar de una relación jurídica tributaria, y, por ende, de un sujeto que califica como acreedor tributario.

No obstante, previamente, se debe recordar qué se entiende por acreedor tributario, para ello debemos citar a Rosendo Huamaní (2009) quien señala lo siguiente:

Acreeedor Tributario es el sujeto activo de la obligación tributaria, ... es el sujeto que ha devenido en el polo positivo de una relación jurídica en cuyo polo negativo es ubicado un sujeto pasivo.

En ese sentido, queda claro que el acreedor tributario es el ente público beneficiario de la prestación; es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. (p. 214)

Por su parte el Código Tributario, dispone en su artículo 4 lo siguiente:

Artículo 4.- ACREEDOR TRIBUTARIO

Acreeedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Para el tema del aporte por regulación, de conformidad con la Ley N° 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos (2000), los acreedores tributarios son los mismos organismos reguladores - Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones (Osiptel); el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinerghmin); el Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (Ositran); y la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento (Sunass), pues ellos son los que exigen, gestionan y recaudan directamente las cantidades de dinero necesarias para su sostenimiento; no obstante, para efecto del presente trabajo será analizado únicamente la figura del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinerghmin) por las características detectadas que serán desarrolladas líneas posteriores.

Adicionalmente, del concepto acreedor tributario, tenemos el concepto administración tributaria.

El Código Tributario, en su Título II del Libro Segundo, establece que las facultades de la administración tributaria son las siguientes: recaudación, determinación, fiscalización y sanción, ello con la finalidad de que la administración ejerza cabalmente el control sobre los contribuyentes.

Serán los mismos organismos reguladores que reúnan la calidad de acreedores tributarios, así como de administradores tributarios, por lo que también poseen las facultades de recaudación, determinación y fiscalización del aporte por regulación, así como la facultad sancionadora.

Conforme lo indica De la Vega Rengifo (2004) respecto de la administración tributaria, lo siguiente:

El Código Tributario asigna a la Administración Tributaria, el ejercicio de las facultades de recaudación, verificación, fiscalización, determinación,

resolución de controversias, así como la posibilidad de imponer sanciones respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En efecto, la razón de ser de la Administración Tributaria, no sólo responde a la gestión o aplicación de los tributos. Su actuación significa no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que la establecen y ejecutar tales obligaciones, sino también procurar que la determinación y cumplimiento de estas obligaciones se realice conforme al mandato de la ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación. (p. 39)

Por lo tanto, conforme con lo señalado en los párrafos precedentes, acreedor tributario y administración tributaria son figuras distintas; se entiende al acreedor como el beneficiario y el administrador será quien ejerce facultades para concretizar el beneficio que ha sido creado por ley y puede recaer dichas figuras en una sola entidad.

Respecto de este punto, se debe indicar que el Tribunal Fiscal ha indicado lo siguiente:

La administración del tributo es una atribución de la que goza en principio el acreedor tributario, la cual comprende facultades referidas a la aplicación y cobro de los tributos, como son las de fiscalización y determinación, recaudación, sancionatoria y de cobranza coactiva, siendo que en algunos casos la calidad de administrador tributario no la ostenta el propio acreedor tributario, sino un ente distinto a quien se le otorga la administración del tributo. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 11231-7-2009, 2009)

Por lo tanto, conforme se indica en los párrafos precedentes, en el caso del aporte por regulación, serán los organismos reguladores, entre ellos Osinergmin, quienes tengan la calidad de administradores tributarios, porque de la revisión de la norma con la cual se

crea este tributo, no se asigna a otra entidad, por lo que, como acreedora tributaria, recaerá en ella la administración de dicho recurso.

2.3. La facultad de fiscalización del aporte por regulación del Osinergmin

Conforme se esbozó en los puntos precedentes, mediante Ley N° 27332, se crea el aporte por regulación cuyo acreedor tributario, entre otros, es el Osinergmin y sin haber designado por ley a un tercero como administrador tributario, recae en él dicha calidad; por lo tanto, al ser esta una administración tributaria, tiene dentro de sus facultades el ejercicio de la facultad de fiscalización.

Dicho razonamiento va acorde con el marco normativo y con lo señalado por Zegarra Vílchez (2003), el cual indica que en los órganos administradores de tributos sucede exactamente lo mismo que en cualquier otro órgano del Estado, esto es, se debe identificar primero la función administrativa que les ha sido asignada y, dentro de ella, su competencia para, finalmente, identificar las atribuciones concretas (conductas específicas) que pueden realizar dentro de su competencia y cumplir la función respectiva (p. 6).

2.3.1. Del órgano competente para el ejercicio de la facultad de fiscalización del aporte por regulación en Osinergmin

Conforme se indicó en los párrafos precedentes, con base en la legislación, así como la jurisprudencia, Osinergmin es quien debería ejercer la facultad de fiscalización como administración tributaria; no obstante, en el caso particular, esto no sucede ya que, con base en la Ley N° 27699 (2002), delega dicho ejercicio a Empresas Supervisoras (Ver Anexo 1).

No obstante, la interpretación efectuada por Osinergmin de la mencionada ley no está acorde con el ordenamiento jurídico, en especial con la Constitución y los principios que contiene, así como la naturaleza del ejercicio de potestades desarrolladas

en el Capítulo I, los cuales son por naturaleza indelegables e intransferibles, pues proviene del *ius imperium* del Estado.

Si bien el artículo 4° de la ley antes mencionada señala lo siguiente:

Las funciones de Supervisión, Supervisión Específica y Fiscalización atribuidas al OSINERG podrán ser ejercidas a través de Empresas Supervisoras. Las Empresas Supervisoras son personas naturales o jurídicas debidamente calificadas y clasificadas por el OSINERG. Estas Empresas Supervisoras serán contratadas y solventadas por el OSINERG. La contratación de las mismas se realizará respetando los principios de igualdad, no discriminación y libre competencia.

Mediante resolución del Consejo Directivo del OSINERG se establecerán los criterios y procedimientos específicos para la calificación y clasificación de las Empresas Supervisoras, así como la contratación, designación y ejecución de las tareas de supervisión y fiscalización que realizarán tales empresas (Ley N° 27699, 2002).

No significa que la facultad de fiscalización tributaria pueda ser derivada a particulares, eso vulnera la Constitución y el ordenamiento jurídico tributario en general.

2.3.1.1. ¿Es posible la delegación del ejercicio de la facultad de fiscalización a personas naturales o jurídicas?

De la lectura del artículo 54° del Código Tributario, el cual dispone que ninguna otra autoridad, organismo, ni institución distinto a los señalados en los artículos precedentes podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), se llegaría a la conclusión que la facultad de fiscalización de una administración tributaria no puede ser delegada.

Sin embargo, esta interrogante surge, si bien es lamentable el actuar de Osinergmin, dicha posición ha sido respaldada por el Tribunal Fiscal en reiteradas jurisprudencias, en las cuales se menciona lo siguiente:

Que en ese sentido, es válido que la función fiscalizadora del Osinergmin pueda ser ejercida a través de empresas supervisoras, al amparo de la Ley N° 27699, por lo que no existe contravención a lo dispuesto por el Código Tributario, en tanto que es la propia Administración la que realiza la fiscalización a través de estas empresas, las cuales pueden ser personas naturales o jurídicas, debiendo anotarse que la citada Ley N° 27699 tiene el mismo rango legal que el Código Tributario; por tal motivo, no resulta amparable lo alegado por la recurrente en el sentido que la función fiscalizadora de la Administración no podía ser llevada a cabo a través de la actuación de las empresas supervisoras. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 03205-1-2018)

Y, lo peor de todo, no solo el Tribunal Fiscal respalda el actuar de Osinergmin, sino el Poder Judicial, que ha resuelto lo siguiente:

Lo alegado por el contribuyente no desvirtúa el hecho que la Ley N° 27699 permite que Osinergmin delegue sus facultades de fiscalización a un tercero ya sea persona natural o jurídica conforme a los criterios y procedimientos específicos para la calificación y clasificación que se realizará mediante Resolución de Concejo Directivo, procedimiento en el que la Administración deberá exigir que los terceros contratados garanticen la reserva sobre la información o documentación de carácter confidencial a la que accedieran en el ejercicio de sus funciones. (Expediente N° 8926-2018)

Conforme se puede apreciar mediante lo resuelto por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, va contra la naturaleza del ejercicio de una potestad conferida a una determinada entidad, asimismo, va contra el principio de legalidad, que debe regir el comportamiento de toda administración conforme se ha desarrollado en el Capítulo I.

Lo actuado no solo vulnera lo antes señalado, sino que avala la vulneración a los derechos fundamentales de los administrados, lo cual en ningún supuesto debería ser permitido pues, conforme se indicó en el Capítulo I, la facultad fiscalizadora va a ser concretizada en un procedimiento de fiscalización, mediante el cual la administración tributaria forma su voluntad, para ello requiere información contable y financiera a fin de determinar la correcta base del tributo fiscalizado, facultad que no es absoluta, sino que tiene como límites los derechos de los contribuyentes.

En atención a ello, se debe indicar que la Constitución, en numeral 10 del artículo 2, indica como derecho fundamental de la persona, entre otros, lo siguiente:

Toda persona tiene derecho:

5. A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.

...

10. Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.

Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.

Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial. (Artículo 2°, Título I de la Constitución del Perú)

Asimismo, el Código Tributario, en su artículo 92°, manifiesta, como derecho del administrado, la confidencialidad de la información proporcionada a la administración tributaria, en las condiciones establecidas en artículo 85°, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 85.- RESERVA TRIBUTARIA

Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

De la lectura del texto constitucional, así como del Código Tributario, la información tributaria que se obtenga en ejercicio de alguna de sus funciones, como es la de fiscalización, solo podrá ser utilizada por la administración tributaria.

Por lo tanto, la delegación efectuada y realizada por Osinergmin no solo vulnera la indelegabilidad de la función misma del Estado, sino también vulnera derechos constitucionales de los administrados y si bien al Tribunal Fiscal como ente administrativo, no podría inaplicar una norma al no tener facultad de aplicar control difuso, es más cuestionable la forma de resolver del poder judicial al tener esta dicha facultad, deber de cumplir y hacer cumplir lo estipulado por la Constitución.

Osinermin debe buscar lograr el respeto a los derechos de los contribuyentes como, por ejemplo, la reserva tributaria y adecuar su comportamiento como Sunat, por ejemplo, ante una consulta efectuada en el sentido que si procede expedir copias certificadas de comprobantes de pago que se encuentran archivados en los papeles de trabajo de fiscalización cuando el solicitante es un sujeto distinto del contribuyente fiscalizado y los comprobantes cuyas copias solicita supuestamente han sido emitidos por este, Sunat indicó que no procede otorgar a un tercero copia de los comprobantes de pago obtenidos en un procedimiento de fiscalización, por cuanto la información contenida en los mismos se encuentran dentro de los alcances de la reserva tributaria (Informe N 174-2002-SUNAT/K00000, 2002).

De otro lado, el Tribunal Fiscal, para casos resueltos por Sunat, ejerce el criterio de resguardar y corregir la vulneración del artículo 85° del Código Tributario, declara procedente la queja contra la administración por infracción a la reserva tributaria dado que entregó a un tercero, sin autorización del contribuyente, información que solo compete a este, entre otros, las declaraciones juradas que presentó mediante PDT 621 IGV-Renta-IEV (Resolución del Tribunal Fiscal N 07768-2-2005, 2005).

Finalmente, se debe tener en cuenta que el artículo 131° del Código Tributario, dispone lo siguiente:

Tratándose de un procedimiento de fiscalización o de verificación, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, salvo cuando se trate del expediente del procedimiento en el que se le notifique el informe a que se refiere el artículo 62-C. El acceso no incluye aquella información de terceros comprendida en la reserva tributaria. El representante o apoderado que actúe en nombre del deudor tributario debe acreditar su representación conforme a lo establecido en el artículo 23.

Los terceros que no sean parte podrán acceder únicamente a aquellos expedientes de procedimientos tributarios que hayan agotado la vía contencioso-administrativa ante el Poder Judicial, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el literal b) del Artículo 85. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Por lo tanto, Osinergmin en concordancia con todo el ordenamiento jurídico, constitución y normas especiales, debe ser quien ejerza la facultad de fiscalización otorgada.



CONCLUSIONES

De lo desarrollado en el presente trabajo, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Las potestades de la administración son poderes abstractos que se confiere por todo el ordenamiento jurídico en general.
- El principio rector del actuar de la administración es el principio de legalidad ya que esta otorga al Estado determinadas facultades.
- Las facultades que posee la administración no son irrestrictas, tienen el principal límite los derechos de los administrados.
- La facultad de fiscalización, al igual que cualquier facultad del Estado, son las atribuciones que, por norma, se le confiere a la administración a fin de cumplir los objetivos y fines por el cual fue creado; y tratándose en materia de tributos, obtener la correcta determinación del tributo por pagar.
- La facultad de fiscalización se materializa a través de un procedimiento y, mediante este, la administración forma su voluntad respecto de determinada situación jurídica, de esta manera, se emite, dentro de este, actos administrativos.
- Finalmente, de lo desarrollado se puede sostener que la facultad de fiscalización es una facultad indelegable, que necesariamente debe ser ejercida por el Estado a fin de emitir actos válidos.
- Las administraciones tributarias no pueden delegar las funciones que por ley se les ha establecido, lo cual sería inconstitucional.

BIBLIOGRAFÍA

- Albaladejo, M. (1958). El Negocio Jurídico. Barcelona: Librería Bosch
- Ataliba, Geraldo (2011). Hipótesis de Incidencia Tributaria (Jorge Bravo, trad.). Lima: ARA Editores. (Obra original publicada en 2001)
- Barros Carvalho, P. (2008). Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales. En García Novoa, C. y Hoyos Jiménez, C. (Coord.). El tributo y su aplicación; Perspectiva para el siglo XXI (pp. 69 a 85). Madrid: Marcial Pons.
- Bravo Cucci, J. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima: Juristas Editores
- Danos, J. (1995). El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos. Themis, (32), 43 - 50.
- Iannacone, Felipe. Comentarios al Código Tributario. Lima: Grijley, 2009.
- Jarach, D. (1999). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- Jarach, D. (1982). El Hecho Imponible. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Universidad Complutense.
- Sotelo, E. (1996). Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos. Themis, (34), 231 - 241.
- Villegas, Hector. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea, 2002.



ANEXO

CONTRATO DE LOCACIÓN DE SERVICIOS

Conste por el presente documento, el Contrato de Locación de Servicios N° 002/2017-UATGC, que celebran de una parte, el **ORGANISMO SUPERVISOR DE LA INVERSIÓN EN ENERGÍA Y MINERÍA - Osinermin**, identificado con RUC N° 20376082114, domiciliado en calle Bernardo Monteagudo N° 222, Magdalena del Mar, provincia de Lima, departamento de Lima, debidamente representado por su Gerente de Administración y Finanzas, la **Sra. Victoria del Pilar Pajares Sayán**, identificada con DNI N° 07886489, facultada mediante Resolución de Gerencia General Osinermin N° 133-2017-05/GG del 02 de octubre de 2017, al que en adelante se le denomina "**Osinermin**", y de la otra parte, la empresa **MORENO & PÉREZ ABOGADOS Y CONTADORES S. CIVIL DE R.L.** con R.U.C. N° 20520915860, con domicilio en Calle Miguel Soto Valle N° 127, distrito de Magdalena del Mar, provincia y departamento de Lima, debidamente representada por su Socio Administrador, el **Sr. Carlos Alberto Moreno Grandez**, identificado con DNI N° 07264961, según nombramiento inscrito en la Partida Electrónica N° 12264515 del Registro de Personas Jurídicas de la IX Zona Registral Lima, a quien en adelante se le denominará "**EL LOCADOR**"; en los términos y condiciones siguientes:

CLÁUSULA PRIMERA: ANTECEDENTES

Al amparo de lo dispuesto en la Ley de Fortalecimiento Institucional Osinermin, Ley N° 27699 y la Ley que transfiere competencia de supervisión y fiscalización de las actividades mineras a Osinermin, Ley N° 28964, las funciones de supervisión, supervisión específica y fiscalización atribuidas a "**Osinermin**" pueden ser ejercidas a través de empresas supervisoras.

En ese sentido, en concordancia con la Directiva para la Selección y Contratación de Empresas Supervisoras, aprobada mediante Resolución de Consejo Directivo Osinermin N° 037-2016-05/CD y sus modificatorias en adelante, La Directiva; la Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza de la Gerencia de Administración y Finanzas de "**Osinermin**" contrata empresas supervisoras en lo concerniente a los servicios de fiscalización tributaria del Aporte por Regulación.

Con fecha 23 de junio de 2017, se publicó en la página WEB de "**Osinermin**" el consentimiento de la designación del ganador del Proceso de Selección de Empresas Supervisoras Personas Jurídicas N° 01-2017-OSINERGMIN-GAF, en el cual resultó seleccionado como ganador del **ITEM N° 01, "EL LOCADOR"**.

CLÁUSULA SEGUNDA: CONTRATACIÓN

Por el presente instrumento y de conformidad con su Ley de Creación, Ley N° 26734, con la Ley Complementaria de Fortalecimiento Institucional del Osinermin, Ley N° 27699, con La Directiva, "**Osinermin**" requiere la contratación de una persona jurídica que haya sido seleccionada de conformidad con los artículos 5° y 7° de lo dispuesto en la Directiva.

CLÁUSULA TERCERA: OBJETO

"**Osinermin**" contrata a "**EL LOCADOR**" para que brinde locación de servicios de "**SUPERVISIÓN Y FISCALIZACIÓN DEL APORTE POR REGULACIÓN DEL SUB SECTOR HIDROCARBUROS, INCLUIDO GAS NATURAL**", para la Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza de la Gerencia de Administración y Finanzas, de acuerdo con las