

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**Escuela de Posgrado**



**“CONSTITUCIONALIDAD DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES  
TRIBUTARIAS DETERMINADAS OBJETIVAMENTE POR LA  
ADMINISTRACION TRIBUTARIA”**

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Magister en  
Derecho Tributario

que presenta:

*Nelly Roxanna Abad Altamirano*

Asesor:

*Juan Carlos Díaz Colchado*

Lima, 2022

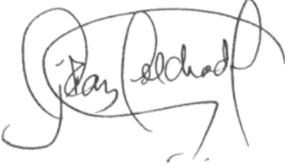
## Informe de Similitud

Yo, DÍAZ COLCHADO, JUAN CARLOS, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado CONSTITUCIONALIDAD DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS DETERMINADAS OBJETIVAMENTE POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA del/de la autor(a) ABAD ALTAMIRANO, NELLY ROXANNA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 24/08/2022.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 16 de enero de 2023.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>DÍAZ COLCHADO, JUAN CARLOS</u>	
DNI: 41168411	Firma 
ORCID: 0000-0001-5602-7673	

## **Resumen Ejecutivo**

En un Estado Constitucional de Derecho, donde los derechos fundamentales son el núcleo central del sistema se cuestiona que en materia de infracciones y sanciones tributarias se mantenga la responsabilidad objetiva, es decir que no se considere en la configuración de la infracción el dolo o culpa sino tan solo el incumplimiento de la norma, por lo que se sostiene que se vulneran los derechos fundamentales de presunción de inocencia y debido proceso. En este contexto el presente trabajo se avoca a evaluar la constitucionalidad del sistema de infracciones y sanciones tributarias buscando de esta manera legitimar la actuación de la Administración Tributaria. La hipótesis que se sostiene es que los derechos fundamentales a la presunción de inocencia y debido proceso no están siendo vulnerados, sino que se encuentran restringidos en cierto grado pues la Administración Tributaria estaría dando prioridad al deber de contribuir al sostenimiento del Estado. En este orden, se produce una colisión entre los derechos fundamentales de presunción de inocencia y debido proceso frente al deber de contribuir por lo que para resolver este conflicto se recurre al Test de Proporcionalidad. En lo que respecta a la proporcionalidad en sentido estricto, se aplica la metodología de Robert Alexy, la cual permite representar en forma numérica los argumentos mediante la fórmula del peso, facilitando la evaluación, haciéndola más racional y ordenada. Es así como el deber de contribuir obtiene un peso concreto de 4 frente a los derechos de presunción de inocencia y debido proceso con un peso concreto de 0.25 cada uno, prevaleciendo sobre ambos derechos, siendo un principio vital y fundamental para el sostenimiento del Estado en la medida que comprende el bienestar general de la sociedad. En este orden, la determinación objetiva de las infracciones tributarias deviene en constitucional.

## Índice

Resumen Ejecutivo .....	1
Índice .....	2
Lista de Tablas.....	3
Lista de Figuras .....	4
Introducción.....	5
<b>CAPÍTULO 1: ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO Y EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS .....</b>	<b>10</b>
1.1 La presunción de inocencia en el sistema administrativo sancionador.....	11
1.2 El debido proceso en el sistema administrativo sancionador.....	13
1.3 El deber de contribuir .....	16
1.3.1 Las obligaciones formales y de colaboración en el Código Tributario.....	18
1.3.2 Facultad discrecional de la Administración Tributaria.....	20
1.4 Sistema Tributario Sancionador.....	21
1.4.1 La Determinación de la Infracción Administrativa .....	22
1.4.2 El sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias .....	25
<b>CAPÍTULO II: EL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES.....</b>	<b>35</b>
2.1 El deber de contribuir y su finalidad: el interés público .....	35
2.2 El deber de contribuir en el sistema de infracciones y sanciones tributarias .....	41
<b>CAPÍTULO III: LA CONSTITUCIONALIDAD DEL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.....</b>	<b>55</b>
3.1 El test de Proporcionalidad .....	55
3.1.1 Examen de idoneidad.....	56
3.1.2 Examen de necesidad:.....	57
3.1.3 Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.....	59
Conclusiones: .....	66
Referencias .....	70

## Lista de Tablas

Tabla 1 Gravedad de la infracción y determinación de las multas .....	28
Tabla 2 Escala Triádica: Intensidad según cada variable .....	60
Tabla 3 Comparativo del criterio de Proporcionalidad en sentido estricto .....	65



## Lista de Figuras

Figuras 1. Elementos de la Ponderación según Alexy.....	60
---	----



## **Introducción**

En materia de infracciones y sanciones administrativas el tema de la determinación de las infracciones sigue siendo un tema controvertido, en cuanto a la imputación de la responsabilidad, considerando que en la Administración Pública se aplica la responsabilidad subjetiva de manera general y de manera excepcional la responsabilidad objetiva tal es el caso de las infracciones y sanciones en materia tributaria.

Se generó duda, cuando en el ordenamiento jurídico peruano en materia administrativa se incorporó el dolo o culpa en la determinación de las infracciones administrativas, incluyendo como uno de los principios de la potestad sancionadora al principio de culpabilidad. Más aún cuando la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG) establecía que los procedimientos especiales no podían imponer condiciones menos favorables a los administrados, que las que ésta había previsto. No obstante, el Decreto Legislativo 1311 aclaró el tema, dejando establecido que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen bajo los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en la LPAG en esta materia, es decir en materia tributaria la determinación de la infracción sigue siendo objetiva.

De acuerdo con ello, en el ámbito tributario, ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales, se configura la infracción en forma objetiva, así se encuentra establecido en el artículo 165° del Código Tributario. De acuerdo con este dispositivo legal la Administración Tributaria (AT) tiene la potestad de detectar infracciones y aplicar sanciones tributarias de manera objetiva, es así como en virtud de esta potestad la AT no toma en cuenta la intencionalidad ni requiere la prueba de la culpabilidad del infractor. La potestad sancionadora se ejerce ante la detección de la infracción.

La Administración Tributaria realiza acciones de control para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para la verificación de la documentación de las operaciones, realiza intervenciones a través del operativo de verificación de entrega de comprobantes de pago por medio de los agentes fiscalizadores, es así que intervienen negocios para verificar el

cumplimiento de la entrega de comprobante de pago, de esta manera simulan una compra y si no se les entrega el respectivo comprobante de pago por dicha operación, proceden a levantar el documento respectivo donde dejan constancia de la infracción procediendo luego la aplicación de la sanción.

Esta forma de determinar las infracciones ha ocasionado que los administrados manifiesten su disconformidad con tal criterio alegando que vulnera su derecho a la presunción de inocencia y a un debido proceso. Los contribuyentes manifiestan su desacuerdo fundamentándose en que la Constitución contempla el principio de presunción de inocencia en el literal e) inciso 24 del artículo 2 de este cuerpo normativo. Por lo que, amparándose en este principio señalan gozan del derecho a la presunción de inocencia mientras no se declare judicialmente la responsabilidad, principio que también, debe respetarse en sede administrativa por derivarse de un mismo poder sancionador del Estado, por lo que se alega que la determinación objetiva de las infracciones deviene en inconstitucional al vulnerar algunos derechos fundamentales de los administrados.

En efecto, la mayoría de los especialistas en materia de infracciones y sanciones tributarias abogan por que se incorpore la responsabilidad subjetiva, señalando que la determinación objetiva de las infracciones vulnera el derecho a la presunción de inocencia y debido proceso del administrado y esta situación no es concebible en un Estado Constitucional de Derecho.

Por otro lado, hay quienes defienden la determinación objetiva de las infracciones y sanciones tributarias, ya que incorporar el dolo o culpa en la determinación de las infracciones, ocasionaría que el contribuyente alegue siempre un motivo para escusarse de su responsabilidad y la administración tendría que probar la culpabilidad por el simple incumplimiento de un obligación formal, tal como la entrega de comprobante de pago o la declaración jurada de impuestos, entre otros, lo que le restaría celeridad y eficacia. Con la responsabilidad objetiva en la determinación de las infracciones y sanciones tributarias lo que se privilegia es la funcionalidad de la Administración Tributaria, pues lo que prima es el interés público, tutelando de esta manera el deber de los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos.

De esta manera, tenemos dos posiciones contrarias, una que defiende que se incorpore la culpabilidad en el sistema de infracciones y sanciones tributarias pues señala que mantener un sistema de responsabilidad objetiva vulnera los derechos a la presunción de inocencia y debido proceso de los administrados que no se puede permitir en un Estado Constitucional de Derecho y por el otro lado quienes abogan por que se mantenga la responsabilidad objetiva pues de ello depende la funcionalidad de la Administración Tributaria, sustentada en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este orden el problema que se presenta consiste en determinar si las infracciones tributarias determinadas de manera objetiva son inconstitucionales porque estarían vulnerando los derechos fundamentales de presunción de inocencia y debido proceso de los administrados en un estado Constitucional de Derecho. No obstante, hay que destacar que en un Estado Constitucional de Derecho puede darse una ponderación adecuada de los derechos fundamentales y el interés público, pero no de cualquier interés público, sino que éste debe ser realmente importante y esencial en la sociedad. Es por ello por lo que se hace necesario efectuar una ponderación entre los derechos que estarían siendo vulnerados, presunción de inocencia y debido proceso con el deber de contribuir al sostenimiento del Estado.

La solución al problema planteado permitirá conocer la constitucionalidad o no del sistema de infracciones y sanciones tributarias. Asimismo, legitimar la actuación de la Administración Tributaria que vela por el bien común y la protección de la sociedad.

En este sentido, en el presente trabajo se plantea la hipótesis de que el régimen de infracciones y sanciones que se determina en forma objetiva previsto en el artículo 165 del Código Tributario no estaría transgrediendo los derechos a la presunción de inocencia y debido proceso, sino que se trataría de una restricción legítima pues la Administración Tributaria estaría dando prioridad al cumplimiento de sus fines por medio del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado.

En cuanto al derecho de presunción de inocencia este se aplica también en sede administrativa pero no de la misma forma que en sede judicial, denominándose en sede administrativa

presunción de licitud y por el cual se presume que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no se cuente con evidencia en contrario.

Respecto al derecho al debido proceso también se aplica en sede administrativa, pero de manera distinta que en sede judicial denominándose en sede administrativa debido procedimiento y por el cual no se pueden imponer sanciones sin que se haya tramitado el procedimiento respectivo, respetando las garantías del debido procedimiento.

Los derechos antes mencionados estarían siendo restringidos al aplicarse la responsabilidad objetiva en materia de sanciones tributarias pues el derecho de presunción de inocencia queda limitado para el administrado por la actividad probatoria por parte de la Administración Tributaria cuando detecta la infracción, por lo que procede la sanción sin un proceso sancionador previo, por lo que se alega que no hay una etapa previa a la sanción en la cual el administrado pueda ejercer los derechos y garantías de un debido proceso.

Por otro lado, tenemos el deber de contribuir al sostenimiento del Estado, que requiere que todos los administrados cumplan con sus obligaciones tributarias, por ello ante el incumplimiento de las obligaciones formales, la AT cuenta con la potestad sancionadora a través del sistema de infracciones y sanciones tributarias. Las obligaciones formales son las que ayudan a cumplir con el fin recaudatorio tan necesario para que el Estado pueda cumplir con sus funciones y lograr el bienestar general.

El deber de contribuir si bien no se haya de manera expresa en nuestra Constitución, se encuentra de manera implícita, así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional, encontrándose en los artículos 38, 43, 44 y 74 de la Constitución Política del Perú (1993), que hace referencia al deber de respetar y cumplir la Constitución del Estado, a la solidaridad, al bienestar general y a los principios tributarios, y es este deber fundamental el que estaría siendo prioritario para la AT a fin de proveer de recursos al Estado de manera oportuna.

En este orden, el objetivo general del presente trabajo es evaluar si la determinación objetiva de las infracciones tributarias vulnera los derechos fundamentales de presunción de inocencia y debido proceso de los administrados.

Asimismo, la presente investigación permitirá identificar los términos del debate entre quienes sostienen que la determinación de las infracciones tributarias debe realizarse de forma objetiva y subjetiva, asumiendo una posición dentro de este debate, así también, evaluar desde una perspectiva constitucional los fundamentos del actual sistema de determinación objetiva de las infracciones tributarias y finalmente, aplicar el test de proporcionalidad para evaluar la constitucionalidad del actual sistema de determinación objetiva de las infracciones tributarias.

Para la realización de esta investigación se ha utilizado el método inductivo, deductivo al revisar las fuentes bibliográficas. Se ha revisado la doctrina para revisar las posiciones que existen en el ámbito administrativo en cuanto a la determinación de las infracciones administrativas. En el derecho comparado, se ha revisado normatividad principalmente de España y Colombia respecto al sistema de infracciones y sanciones tributarias, ya que estos países aplican la responsabilidad subjetiva en su sistema de infracciones y sanciones tributarias por lo que se ha revisado la argumentación jurídica que da solución al tema en materia tributaria.

En cuanto a presunción de inocencia y debido proceso, se ha revisado la Constitución, doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Respecto al deber de contribuir, se ha revisado la Constitución, doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional que lo señala como un deber implícito, se ha recurrido a otras constituciones como la de España y Colombia para ver cómo se presenta este deber en esos países, asimismo se ha revisado jurisprudencia referida al deber de contribuir y cómo ha resuelto el tribunal en esos casos frente a la vulneración de otros derechos.

Finalmente, se ha utilizado el test de proporcionalidad para resolver el conflicto de orden constitucional entre el deber de contribuir y el derecho a la presunción de inocencia y debido proceso.

## **CAPÍTULO 1: ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO Y EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS**

El Estado Peruano es un Estado Constitucional de Derecho que se rige por el principio de jerarquía normativa conforme al cual se otorga supremacía a la Constitución sobre cualquier otra norma, de acuerdo con el artículo 51° de la Constitución la norma constitucional prevalece sobre toda norma legal.

Asimismo, en el Estado Constitucional de Derecho tenemos la división de poderes, siendo que estos poderes no pueden interferir en la esfera del poder constituyente. Los poderes del Estado, ejecutivo, legislativo y judicial no tienen poder ilimitado y deben respetar la Constitución, debiendo actuar dentro de las competencias del Estado y dentro de los límites de las competencias específicas detalladas en la Constitución.

Otra de las características del Estado Constitucional de Derecho es la garantía jurisdiccional de la Constitución, es decir se exige jurisdiccionalmente el cumplimiento de ésta. Tenemos también la rigidez Constitucional, es decir que ninguna ley o norma con rango de ley tiene la capacidad de modificar o enmendar la Constitución.

La Constitución es la que prima en todo el ordenamiento jurídico, es vinculante para todos los poderes públicos y para todos los ciudadanos sin excepción.

En efecto, prima sobre nuestro ordenamiento jurídico normas sobre derechos y deberes de las personas, potestades y limitaciones de los poderes públicos, principios rectores y valores. Es lo que algunos llaman la “Constitucionalización” del nuevo paradigma, para referirse a que el ordenamiento jurídico se halla impregnado por normas constitucionales, en el cual los derechos fundamentales se convierten en el eje central del sistema (Cea, 2005).

Asimismo, todos los deberes que el Estado asume requieren de la contribución de todos los ciudadanos, deber que se encuentra implícito en el artículo 43° de la Constitución, que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho y que guarda vinculación con el artículo 74° de la Constitución que reconoce la potestad tributaria del Estado, con sujeción al deber de

respetar los principios de reserva de la ley, de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona y que establece la no confiscatoriedad de los tributos.

Con relación al aspecto sustantivo del Estado de Derecho (Barack, 2017), señala que éste no solo estaría compuesto por la protección de los derechos fundamentales sino también de una ponderación adecuada de los derechos fundamentales y el interés público, siendo que éste último debe ser crucial y de vital importancia para la sociedad para que justifique una restricción a un derecho fundamental.

En este contexto, de supremacía constitucional en el cual los derechos fundamentales son el núcleo del sistema, se encuentra también el deber de contribuir al sostenimiento del Estado cuyo fin es velar por el interés público, siendo que algún derecho fundamental podría verse restringido frente a un interés público esencial para la sociedad.

### **1.1 La presunción de inocencia en el sistema administrativo sancionador**

Nuestra Constitución, contempla este derecho, así en el inciso e) numeral 24 del artículo 2° se establece que toda persona tiene derecho entre otros a las libertades y seguridades personales en consecuencia toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad.

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 000156-2012-PHC/TC de fecha 08 de agosto 2012, ha señalado que en sede administrativa sancionatoria este derecho se denomina presunción de licitud y se encuentra previsto en el numeral 9 del artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)<sup>1</sup> que señala que “Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario”. En este sentido, se ha dejado establecido que el principio de presunción de inocencia se aplica tanto en el ámbito penal como administrativo, pero no se aplica de la misma manera pues en sede administrativa lo que se presume es que los administrados actúan cumpliendo sus obligaciones hasta que no haya una prueba que desvirtúe dicha condición. En este orden, en el presente trabajo cuando se haga referencia al derecho a la presunción de inocencia se entenderá que nos estaremos refiriendo a la presunción de licitud. Este derecho garantiza que toda persona no sea sancionada mientras no exista prueba plena que acredite su responsabilidad administrativa o judicial respecto a los cargos que se le atribuyen. Se

---

<sup>1</sup> Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (10 de abril de 2001). Normas Legales, N.º 7597. Diario Oficial El Peruano.

lesiona este derecho cuando se sanciona sin existir prueba plena de la responsabilidad o cuando se sanciona por actos u omisiones en los que no se tuvo responsabilidad, tal como lo señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 2868-2004-AAITC del 24 de noviembre del 2004.

Sobre este principio, (Cáceres, 2006), señala que es la primera línea de defensa ante un procedimiento penal o administrativo sancionador, cuando se trata de una acción contraria a las normas que regulan un procedimiento determinado o que afectan un bien jurídico protegido.

Por otro lado, (Landa, 2006) manifiesta que la presunción de inocencia es un derecho fundamental y un principio constitucional, en el primero caso se es inocente hasta que se declare judicialmente la responsabilidad y en el segundo caso no solo es un límite para el legislador sino también un elemento de interpretación.

La presunción de inocencia es pues fundamental en todo Estado Constitucional de derecho, el Estado debe respetar y verificar su aplicación, tanto en sede judicial como administrativa, a fin de que no se cometan arbitrariedades pues es una garantía para todo ciudadano, un derecho y principio que se reconoce en la Constitución.

Hasta aquí hemos visto que la presunción de inocencia es un derecho fundamental y principio constitucional a la vez, es un límite a la actividad sancionadora del Estado y que nadie puede ser sancionado hasta que no se pruebe su culpabilidad. Ahora bien, también hemos visto que este principio debe aplicarse tanto en sede judicial como administrativa para tener un proceso justo y evitar arbitrariedades y que, en sede administrativa, en la LPAG, este principio está reconocido como presunción de licitud.

Ahora bien, en sede administrativa, la presunción de inocencia no se aplica de la misma manera que en sede judicial, así en materia administrativa se presume que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no se cuente con evidencia en contrario. En el derecho administrativo sancionador la carga de la prueba está a cargo de quien acusa, en este caso a cargo de la AT. Cuando la prueba realizada por la Administración es suficiente destruye sin dificultad la presunción de inocencia. La actividad probatoria no puede efectuarse de manera indirecta, por indicios, presunciones, conjeturas o sospechas de culpabilidad sin el respaldo en pruebas. La destrucción de la presunción de inocencia requiere de una mínima actividad probatoria, siendo suficiente una sola prueba, que no permite apariencias o dudas, con lo cual se podrá desvirtuar la presunción de inocencia. Así lo sostiene el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el

expediente 01768-2009-PA/TC de fecha 2 de junio 2010 cuando señala que el derecho fundamental a la presunción de inocencia no es un derecho absoluto, sino relativo, de ello se deriva que la presunción de inocencia puede ser desvirtuada o destruida mediante una mínima actividad probatoria. De igual manera se encuentra reconocido en el Ordenamiento Español, así el Tribunal Constitucional Español ha señalado en la sentencia recaída en el expediente 175/1985, de fecha 17 de diciembre 1985 que “la presunción de inocencia es una presunción iuris tantum que puede desvirtuarse con una mínima actividad probatoria, producida con todas las garantías procesales, que puede entenderse de cargo y de la que se puede deducir la culpabilidad del acusado”.

### **1.2 El debido proceso en el sistema administrativo sancionador**

El inciso 3) del artículo 139 de la Constitución, establece como principio la observancia al debido proceso, el cual admite dos dimensiones, una formal o procedimental y otra de carácter sustantivo o material. En la dimensión formal, el debido proceso comprende diversas garantías de un proceso justo, ya sea judicial o administrativo, mientras que la dimensión sustantiva garantiza un resultado razonable y en armonía con los derechos fundamentales.

Respecto a la aplicación de este principio no hay regulación constitucional expresa en el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa. No obstante, el Tribunal Constitucional en diversas sentencias ha interpretado que el debido proceso tiene un ámbito de aplicación que se extiende también a todas las actuaciones, procedimientos y procesos administrativos que tienen consecuencias para los administrados, así lo ha dejado establecido en las sentencias recaídas en los expedientes 02098-2010-PA/TC de fecha 22 de junio 2011 y 03891-2011-PA/TC de fecha 16 de enero 2012.

Pero si bien se reconoce la aplicación de este principio en el procedimiento administrativo éste debe aplicarse con ciertos matices, es decir, en sede administrativa no se puede exigir que se aplique con la misma rigurosidad como se aplica en sede penal. De igual forma, (Gonzales, 1989) señala que el debido proceso se aplica al proceso administrativo sancionador con ciertos matices no sólo en el sentido procedimental sino también material. El Tribunal Constitucional también lo ha advertido, en la sentencia recaída en el expediente 7289-2005-PA/TC de fecha 03 de mayo 2006, cuando señala que no todos los derechos que forman parte del debido proceso en sede judicial resultan aplicables en sede administrativa. En esta línea, la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia recaída en el expediente 145/93 de fecha 21 de abril de 1993, señala

que si bien no todas las garantías del derecho penal resultan aplicables en el ámbito administrativo, ello obedecería a que en sede penal se protege el orden social en abstracto siendo sus fines retributivos, preventivos y resocializadores, mientras que la potestad sancionadora de la administración protege su organización y funcionamiento, lo cual en algunas oportunidades justifica la restricción del debido proceso en función a la importancia del interés público amenazado.

### *1.2.1 Debido proceso formal*

En el presente trabajo, se tratará el debido proceso en su dimensión formal a fin de verificar si en la responsabilidad objetiva de las sanciones tributarias se respeta o se vulnera este derecho.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 00579-2013-PA/TC del 24 de octubre 2014, ha señalado que el debido proceso en su ámbito formal comprende una serie de derechos que se encuentran protegidos constitucionalmente, denominándolo derecho continente al estar conformado por un conjunto de derechos tales como el derecho a un procedimiento preestablecido, el derecho de defensa, el derecho a la pluralidad de instancias, el derecho a los medios de prueba, etc., y que la lesión o vulneración de cualquiera de ellos requiere que se lleve a cabo labores de control constitucional.

En la LPAG, en el artículo IV del Título Preliminar referido a los Principios del Procedimiento Administrativo General encontramos en el numeral 1.2 el principio del debido procedimiento que se refiere al debido proceso, el cual establece que los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo, tales como los derechos a ser notificados, a acceder al expediente, a refutar los cargos imputados, a exponer argumentos y presentar alegatos complementarios, a ofrecer y producir pruebas, a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable, y a impugnar las decisiones que los afecten. Señalando además que esta institución se rige por los principios del Derecho Administrativo.

Considerando que la LPAG se aplica de manera supletoria en materia tributaria, entendemos entonces que en el ámbito tributario previa a la aplicación de la sanción debe ejercitarse las garantías de un debido procedimiento.

En este orden, en el presente trabajo cuando se haga referencia al derecho al debido proceso, nos estaremos refiriendo al debido procedimiento.

En este contexto, (Gamba, 2003), hace referencia a la “sanción de plano” como aquella sanción que se aplica de manera inmediata, como consecuencia de una detección objetiva de la infracción, señalando que al no haber un procedimiento previo a la sanción en la que se pruebe la culpabilidad se estaría vulnerando el derecho al debido procedimiento

De forma similar (Galvis, 2019) señala que las sanciones administrativas de aplicación inmediata vulneran directamente el debido proceso ya que no puede haber sanción si es que antes no se ha llevado a cabo un proceso en el que se determine la culpabilidad del individuo, por lo que de aplicarse la sanción sin este proceso previo se da por hecho circunstancias sin necesidad de aplicar la culpabilidad.

Análogamente, (Madau, 2013) advierte que el sistema objetivo no respeta las reglas del debido proceso ya que no contempla lo señalado en el numeral 2) del artículo 248 de la LPAG, considerando que al individuo que comete la infracción se le sanciona directamente sin que se haya demostrado la existencia de culpabilidad en su conducta. Al respecto propone un sistema intermedio en el cual la culpabilidad se presume pero que sea una presunción relativa, que admita prueba en contrario, en la que el infractor pueda presentar pruebas de su inocencia que deberán ser evaluadas por la Administración.

Como es de verse, se señala que se vulnera el debido proceso si es que previo a la sanción no se ha llevado a cabo un procedimiento sancionador en el que se haya probado la culpabilidad.

Al respecto, la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia recaída en el expediente C-690 de 1996 de fecha 05 de diciembre de 1996, se ha pronunciado, acotando que los derechos y garantías de los ciudadanos en el ámbito administrativo se atenúan o matizan respecto a las garantías máximas del derecho penal porque la facultad sancionadora administrativa goza de ciertos privilegios que benefician a la Administración para la realización de los fines del Estado; y que además siendo la eficiencia uno de los principios del sistema tributario, los procedimientos sancionatorios deben ser ágiles y al menor costo posible, así ante la omisión en la presentación de la declaración jurada se opta por presumir la culpa, invirtiendo la carga de la prueba, destacando que no hay vulneración del debido proceso si se le da al administrado la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

En esta línea, (Restrepo, 2015) advierte que el debido proceso lo que pretende es que los actos administrativos que emite la Administración Pública como producto de sus objetivos y fines

estatales deben garantizar la defensa del ciudadano para que éste pueda usar los medios de impugnación previstos cuando crea que se han afectado sus intereses.

A tal efecto, entendemos que en sede administrativa no puede aplicarse el debido proceso tal cual se hace en sede judicial, porque su finalidad es distinta, la administración busca proteger su organización y funcionamiento, por ello al aplicar la responsabilidad objetiva en la determinación de las infracciones, tratándose de deberes formales donde simplemente se va a verificar si se cumplió o no con la obligación, la AT necesita llevar a cabo procesos ágiles y al menor costo posible en atención al principio de eficiencia. En este caso, no puede decirse que se vulnera el debido proceso porque no hay un procedimiento previo donde se pruebe la culpa, porque como ya hemos indicado en un sistema de responsabilidad objetiva no se requiere probar la culpa. No obstante, el administrado previo a la aplicación de la sanción puede interponer recurso impugnatorio, para lo cual tiene dos instancias en la vía administrativa, y luego de agotar la vía previa puede ir al poder judicial vía demanda contencioso-administrativa, incluso de considerar que se ha afectado algún derecho fundamental puede hacer uso del proceso de amparo. En este orden, podemos decir que hay un debido proceso ya que el administrado puede hacer uso de su derecho de defensa, derecho que forma parte del debido proceso, y que es esencial para asegurar el ejercicio de un debido proceso. Así lo ha dejado establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente STC 5085-2006-PA/TC de fecha 13 de abril 2007, cuando señala que el derecho de defensa, de naturaleza procesal forma parte del debido proceso sin el cual no podría observarse las garantías de un debido proceso.

### **1.3 El deber de contribuir**

El deber de contribuir es un deber que no se encuentra explícitamente en nuestra Constitución, sin embargo, ha sido reconocido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, así en la sentencia recaída en el expediente 2727-2002-AA/TC de fecha 19 de diciembre del 2003 se señala que constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Como señala (Sánchez, 2014) el deber de contribuir es un deber fundamental ya que se encuentra integrado en la dignidad de la persona, y es a través de este deber que se manifiesta la solidaridad, garantía de la dignidad existencial como de la dignidad de las condiciones materiales de vida, de esta manera el deber de contribuir asegura la eficacia y el reconocimiento material de los derechos de las personas.

Asimismo, (Serrano, 2018), refiere que el deber de contribuir tiene un doble concepto, como derecho fundamental a la dignidad humana y como obligación de contribuir a los gastos públicos por un principio de solidaridad y que no solo está referido al cobro del impuesto, sino también a las obligaciones de hacer o no hacer.

El Estado tiene asignados deberes que tiene que cumplir en los diferentes sectores en beneficio directo de la ciudadanía y del Estado Social en este sentido la ciudadanía también tiene la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, para que éste a su vez pueda cumplir con sus funciones y fines de manera oportuna. De acuerdo con la Ley de Presupuesto del Sector Público la mayor parte del presupuesto es para cubrir necesidades inmediatas como el pago de personal, obligaciones sociales, prestaciones pensionarias y adquisición de bienes y servicios.

Siendo necesario asegurar el mantenimiento de los recursos tributarios se ha previsto un sistema de infracciones y sanciones tributarias que contemple principalmente situaciones de incumplimiento de obligaciones formales y de colaboración por parte de los administrados y de terceros, aquellas obligaciones que tienen como fin último afianzar la prestación tributaria.

Podemos decir que el sistema de infracciones y sanciones tributarias tiene como fundamento constitucional los principios del Estado Social y la Economía Social de Mercado, en este sentido su supervivencia depende únicamente de la contribución de todas las unidades o agentes económicos del mercado por lo cual es necesario contar con un sistema ágil y eficiente de infracciones y sanciones tributarias.

La supervivencia del Estado Social implica promover y hacer efectivos los derechos sociales reconocidos en la Constitución, en salud, educación, investigación, empleo, justicia, así como también hacer efectivos los principios constitucionales de seguridad interna, de defensa de la soberanía nacional, de los recursos naturales, del medio ambiente, etc., reconocidos expresamente en la Constitución del Estado.

El deber de contribuir, como ha señalado el Tribunal Constitucional se encuentra de manera implícita en nuestra constitución, y lo podemos encontrar en los artículos 7°, 38°, 43° y 74° de la Constitución Política del Perú (1993).

El artículo 7° de la Constitución establece el deber de todas las personas de contribuir a la promoción y defensa del derecho a la protección de su salud, la del medio familiar y la de la

comunidad, así como del derecho de la persona incapacitada al respeto de su dignidad y a un régimen legal de protección, atención, readaptación y seguridad.

El artículo 38° de nuestra Carta Magna señala que todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

Por su parte, el artículo 43° hace referencia a un Estado democrático de derecho, señalando que el Perú es una república democrática, social, independiente y soberana.

Finalmente, el artículo 74° referido al principio de legalidad en el que se establece que los tributos se crean, modifican o derogan por ley o decreto legislativo. Señala además que la potestad tributaria la ejerce el Estado respetando los principios de reserva de ley, igualdad y respecto a los derechos fundamentales de la persona y que ningún tributo puede ser confiscatorio.

### ***1.3.1 Las obligaciones formales y de colaboración en el Código Tributario.***

Como se ha señalado, todos tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado. En este orden, en el libro II del Código Tributario denominado "La Administración Tributaria y los Administrados", se encuentran establecidas las obligaciones formales y de colaboración. En el mencionado libro también se encuentran las facultades de recaudación, fiscalización y sanción, facultades con que cuenta la Administración Tributaria para el cumplimiento de sus fines.

Las obligaciones formales y de colaboración facilitan las labores de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria, tienen un carácter no pecuniario, vinculadas de alguna manera a la obligación tributaria con el fin de garantizar o facilitar su gestión, así en relación a estos deberes de colaboración señala (López, 1992) que son prestaciones de hacer, dar o soportar que tiene como fundamento el deber de contribuir basado en la solidaridad, en el cual el interés fiscal es promotor de un interés general, y en el cual los administrados deberían coadyuvar con la Administración Tributaria para la realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento se sanciona.

Cabe señalar, que las obligaciones formales y de colaboración se hayan establecidas en los artículos 87°, 96° y 97° del TUO del Código Tributario. El artículo 87° se encuentra bajo el Título IV denominado "Obligaciones de los Administrados" y los artículos 96° y 97° bajo el Título VI denominado "Obligaciones de Terceros". Hay que destacar, que el término

administrado hace referencia tanto al deudor tributario como al tercero ajeno a la obligación tributaria.

En los artículos 173° al 178° del Código Tributario encontramos la tipificación de las infracciones ante el incumplimiento de las obligaciones formales y de colaboración, así tenemos, infracciones relacionadas a las obligaciones de:

- 1.-De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción.
- 2.-De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
- 3.-De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
- 4.-De presentar declaraciones y comunicaciones.
- 5.-De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
- 6.-Otras obligaciones tributarias

El incumplimiento de alguna de estas obligaciones da lugar a una sanción. En este sentido las obligaciones tributarias se encuentran directamente relacionadas con las infracciones pues ellas se producen cuando no se cumple con las obligaciones antes mencionadas.

En cuanto a las sanciones, éstas se encuentran establecidas en los artículos 180°, 182 al 184° del Código Tributario, sanciones pecuniarias, de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos.

En este sentido, infringir una obligación tributaria, significa vulnerar el deber de contribuir, deber fundamental para el sostenimiento del Estado. En este orden, ante el incumplimiento de una obligación es necesario aplicar una sanción, la misma que tiene como finalidad producir en los contribuyentes un cambio de conducta e inducirlos al cumplimiento de sus obligaciones tributarias siendo el fin último el de mantener y preservar el ordenamiento tributario que asegure los recursos necesarios para la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica, velando por el bien común, la competitividad y la protección de sociedad.

Cabe señalar que, adicionalmente a las obligaciones para el contribuyente también hay obligaciones de colaboración para terceros. Atendiendo a las obligaciones de colaboración de terceros el artículo 97° del Código Tributario establece obligaciones para el comprador,

destinatario y transportista. Otras obligaciones de colaboración se encuentran en los numerales 5, 6, 9 del artículo 87° del mencionado cuerpo legal.

Por otra parte, en el artículo 92° del libro II del Código Tributario encontramos una serie de derechos para el administrado, como el de ser tratados con respeto, de rectificar o sustituir las declaraciones juradas presentadas, de interponer recursos impugnatorios, de efectuar el seguimiento de sus expedientes en los que son parte, de interponer queja por demora en la atención de sus trámites, de reserva de la información brindada a la Administración Tributaria de acuerdo al artículo 85°, de tener un servicio eficiente de la Administración Tributaria, ejercer los derechos conferidos por la Constitución, el Código Tributario o por leyes específicas, entre otros.

En este sentido, si bien hay una serie de obligaciones que debe cumplir el administrado también hay una serie de derechos que puede ejercer el contribuyente a efectos que reciba un servicio de calidad por parte de la Administración Tributaria. Por consiguiente, solo a través de una buena asistencia al contribuyente se logrará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias brindándole soluciones simples que eviten costos y tiempo innecesarios.

La Administración Tributaria busca el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, pero en una situación de alta informalidad, evasión fiscal y débil conciencia tributaria de la sociedad como la realidad que vive el país, falta mucho aún para lograr ese objetivo, por lo que es necesario mantener un sistema de infracciones y sanciones tributarias con sanciones razonables y proporcionales que sean disuasivas y produzcan un cambio de conducta en el contribuyente.

### ***1.3.2 Facultad discrecional de la Administración Tributaria***

La Administración debe velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias por lo que ante su incumplimiento busca el cambio de conducta en los contribuyentes y para ello goza de una facultad importante, la facultad discrecional establecida en el artículo 166° del Código Tributario, que establece que la Administración Tributaria puede “determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar”.

En este orden, si bien la determinación de la infracción es objetiva la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional para dejar de sancionar o reducir la sanción. En base a

esta facultad la Administración Tributaria ha establecido el Régimen de Gradualidad<sup>2</sup> reduciendo las sanciones a través de criterios objetivos, como la subsanación, la frecuencia, el pago, el momento en que comparece, peso bruto vehicular, entre otros.

Es preciso señalar, que con estos criterios se busca fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así en el caso de la subsanación tenemos voluntaria e inducida, que se aplican para la sanción de multa. La subsanación voluntaria es la que se realiza antes que la Administración detecte la infracción, otorgando rebaja a la multa a fin de que el contribuyente regularice su situación, aplicando una rebaja adicional si conjuntamente con la subsanación de la obligación se efectúa el pago de la multa. La subsanación inducida, se produce luego que la administración ha detectado la infracción y dentro del plazo otorgado por ésta. También tiene una rebaja adicional si se subsana conjuntamente con el pago.

Otro criterio es el de frecuencia, considerado como la reincidencia en la comisión de la infracción, graduándose la sanción según el número de veces que ha incurrido en la infracción, agravándose la sanción al tener en cuenta la intención que el contribuyente no quiere cumplir con las obligaciones tributarias.

Como es de verse, a través de la facultad discrecional se atenúan las sanciones haciendo uso de diversos criterios establecidos de manera objetiva a fin de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

#### **1.4 Sistema Tributario Sancionador**

Ahora bien, para abordar el tema referido a la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva en nuestro sistema tributario sancionador, hay que precisar que nuestro sistema tributario, está conformado por los tributos y el Código Tributario<sup>3</sup>, siendo este último el eje principal del sistema tributario al regular la aplicación de los distintos tributos, y en lo que respecta a las disposiciones referidas a Infracciones y Sanciones éstas se encuentran en el Libro IV de este cuerpo legal.

Las infracciones y sanciones tributarias son infracciones administrativas, por lo que previamente a examinar su determinación se hace necesario, revisar las posiciones que existen en torno a la determinación de la infracción administrativa.

---

<sup>2</sup> Resolución de Superintendencia 063-2007/SUNAT, Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario (31 de marzo 2007) Normas Legales, N.º 9788. Diario Oficial El Peruano.

<sup>3</sup> Decreto Supremo 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario (22 de junio 2013) Normas Legales, N.º 12497. Diario Oficial El Peruano

### ***1.4.1 La Determinación de la Infracción Administrativa***

Como ya hemos mencionado, las infracciones y sanciones tributarias corresponden al ámbito administrativo, por lo que es pertinente revisar las posiciones que existen en el derecho administrativo sancionador, tomando la clasificación efectuada por (Carretero, 1992) el mismo que considera tres posiciones, la positiva, la negativa y la matizada respecto a la determinación de las infracciones.

#### ***a. La posición positiva***

De acuerdo con esta posición, las sanciones administrativas tienen el mismo carácter subjetivo de la responsabilidad penal en sede judicial, así lo destacan (Carretero, 1992) (Anibarro, 1999) (Gomez, 2003). Se acepta la aplicación de los principios del derecho penal sancionador en sede administrativa. Esta posición se basa en que las sanciones administrativas al igual que las sanciones penales derivan del mismo ius puniendi del Estado, por lo tanto, deben de aplicarse los mismos principios del derecho penal.

Cabe señalar, que, en el derecho penal, la validez de las sanciones depende y se fundamenta en la aplicación de los principios de la responsabilidad penal subjetiva o de la culpabilidad (García, 1985) sumida dentro del principio del debido proceso y el derecho fundamental a la presunción de inocencia lo que equivale a decir que la condena se justifica por haberse probado el hecho y la responsabilidad penal del autor con las garantías de un debido proceso.

En sede penal son responsables los sujetos culpables por su actuación intencional o negligente y la demostración subjetiva debe darse siempre dentro de un debido proceso. Ello en aplicación del principio de presunción de inocencia, reconocido en el inciso e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú (1993) conforme al cual toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad.

Por consiguiente, en sede judicial se realiza una intensa actividad probatoria y de encontrarse culpable, es decir, al perder su condición de inocente, recién se procede a declarar su responsabilidad. Los principios y el proceso de la función jurisdiccional se encuentran previstos en el artículo 139° de la Constitución del Estado, disposiciones que buscan garantizar un proceso justo, imparcial, con un resultado debidamente motivado.

Defiende también esta posición (Baca, 2019), quien se encuentra convencido de que la responsabilidad subjetiva debe primar en la determinación de las infracciones. No obstante, analizando el caso peruano, reconoce que resulta atractivo un derecho administrativo

sancionador de responsabilidad objetiva porque facilita la aplicación de las sanciones, así como el trabajo de la Administración pública.

En España, se exige el principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias por derivar del ius puniendi del Estado, así se ha dejado establecido en la sentencia recaída en el expediente 76/1990 de fecha 26 de abril 1990. Lo mismo ocurre en Italia (Cerbo, 2009) y Alemania (Cordero, 2007) donde se requiere que para la determinación de las infracciones administrativas exista dolo o culpa. En Latinoamérica, en Colombia (Restrepo, 2008) se ha adoptado el criterio de responsabilidad subjetiva en la determinación de las infracciones tributarias, pero de manera excepcional, en materia cambiaria aplican la responsabilidad objetiva.

Bajo esta posición, se sostiene que las infracciones administrativas son una de las expresiones del ius puniendi del Estado y al ser éste único, deben de aplicarse los mismos principios del derecho penal. Siendo ello así, el elemento subjetivo es indispensable debiendo considerarse el dolo o culpa en la determinación de las infracciones tributarias.

***b. La Posición Negativa o Administrativa.***

Defiende la autonomía del derecho administrativo sancionador, (Nieto, 2005) señala que el derecho administrativo sancionador se deriva directamente del derecho público estatal y no del derecho penal pues éste está orientado a proteger bienes jurídicos distintos a los del derecho administrativo sancionador.

En el derecho administrativo sancionador el bien jurídico que se protege es el interés público, entendido como el bienestar general de la sociedad, con una redistribución de la riqueza más equitativa que garantice condiciones mínimas a la población más necesitada, que les asegure un empleo y por consiguiente ingresos con los cuales puedan cubrir sus necesidades básicas.

Bajo esta posición no se admite el principio de culpabilidad en las infracciones administrativas, es decir no se exige dolo ni culpa, por lo cual, es irrelevante la ausencia de intencionalidad pues no se requiere una conducta dolosa sino simplemente inobservancia de las normas.

Uno de los defensores de esta posición es (Nieto, 2005), quien sostiene que tratar de aplicar los principios penales a las infracciones administrativas no tiene base constitucional y carece de fundamentos para su aplicación en el Derecho Administrativo Sancionador. Advierte que la posición penalista a pesar de contar con una abundante jurisprudencia y monografías académicas

que respaldan dicha posición no ha logrado consolidarse como una doctrina general, pues presenta muchas dudas y hay temas que aún siguen abiertos como el tema de la aplicación de la culpabilidad a las personas jurídicas o en el caso de la responsabilidad solidaria.

Otro defensor de esta posición es (Román, s/f) que pone énfasis en que esta rama del derecho es independiente del derecho penal, refiere que es una rama autónoma cuyo fin es la protección del interés público.

Asimismo, (Obiol, 2018) señala que la responsabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador es en su esencia netamente objetivo, y que ello se puede inferir de la misma Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, siendo que respecto al tema administrativo-sancionador su función es la de prevenir que otros sujetos incumplan la norma dentro de la sociedad y que esta sería la principal diferencia con el derecho penal que es más de tipo sancionador que preventivo, por lo que sería un retroceso evolutivo considerar el principio de culpabilidad en el procedimiento administrativo sancionador ya que vulnera la finalidad de éste.

Por su parte, (Niño de Guzman, 2019) considera que a fin de buscar un punto de equilibrio entre las garantías necesarias a los administrados y la eficacia de la potestad sancionadora de la administración se debería establecer la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva en el derecho administrativo sancionador y luego de ello desarrollar una ley de desarrollo constitucional que formaría parte del bloque de constitucionalidad, dicha ley establecería los parámetros a través de límites formales y materiales permitiendo su constitucionalidad en las leyes especiales, de esta manera se potenciaría la autonomía del derecho administrativo sancionador.

La posición negativa defiende la autonomía del derecho administrativo sancionador cuya finalidad es la de velar por el interés público el cual busca el bienestar de la sociedad. De acuerdo con esta posición, las infracciones administrativas se determinan de manera objetiva es decir no se requiere dolo ni culpa, siendo ello así se cuestiona la posición positiva, pues no es posible aplicar la culpabilidad a las personas jurídicas, así como también en el caso de responsabilidad solidaria. Se sostiene que la función del derecho administrativo sancionador es más preventiva que sancionadora pues lo que se busca es que los administrados cumplan la norma dentro de la sociedad. Cabe señalar, que incluso uno de ellos propone establecer la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva expresamente en la Constitución.

### ***c. Posición Matizada***

Esta posición sostiene que la aplicación de los principios jurídico- penales en sede administrativa debe hacerse “con matices”, así lo advierten (Carretero, 1992), (Gomez, 2003) y (Anibarro, 1999) señalando que se aplican los principios generales del derecho penal por falta de regulación en el derecho de las sanciones administrativas, pero no con la misma rigurosidad que, en el derecho penal, sino con cierta flexibilidad, por eso se dice se aplican con matices.

Esta posición acepta que los principios penales pueden aplicarse en el ámbito administrativo, pero no se aplican de la misma forma que en el derecho penal, aunque tendrá también sus propios principios.

De la revisión de las tres posiciones, consideramos que la más adecuada es la posición negativa, que defiende la autonomía del derecho administrativo, ya que tratar de aplicar los principios penales al derecho administrativo sancionador es querer forzar una figura que no le calza porque sus fines son distintos. La posición matizada si bien podría tener asidero ya que permite la aplicación de los principios penales en sede administrativa, aunque no con la misma rigurosidad que en sede penal sino con ciertos matices y si bien es verdad que el derecho administrativo se ha inspirado en el derecho penal para determinar algunos de sus principios dado que no había otro referente, no estamos de acuerdo que por utilizarlo como referencia se deba encontrar subordinado a éste. En este sentido, abogamos por la autonomía del derecho administrativo, pues sus principios responden a su propia funcionalidad y a sus fines y en la práctica su aplicación es totalmente distinta que en el derecho penal por lo que mal puede exigirse su aplicación de la misma manera.

#### ***1.4.2 El sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias***

Las infracciones tributarias se encuentran reguladas en el Código Tributario, es decir se rigen por esta norma especial, pero se recurre a la LPAG de manera supletoria.

El libro IV del Código Tributario está referido a las infracciones y Sanciones en materia tributaria. En el artículo 164° de este cuerpo legal se define a la infracción tributaria como “*toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos*”. Así la infracción tributaria está referida al incumplimiento de una obligación tributaria que debe encontrarse expresamente en una norma con rango de ley.

Respecto a la determinación de la infracción, el artículo 165° del Código Tributario establece que *“la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente (...)”*. Es decir, para determinar la infracción solo se requiere que se verifique la violación de la norma, la simple inobservancia a la norma o el simple incumplimiento de la norma, no se toma en cuenta el dolo o la culpa, no interesa la intencionalidad.

En el derecho tributario sancionador, encontramos a los que defienden la autonomía del derecho tributario y para diferenciarse del derecho penal buscan sustentar su autonomía basándose en el bien jurídico protegido, pues el bien jurídico que se protege es diferente. Mientras que en el derecho penal se tutelan los derechos individuales o intereses sociales, en el derecho tributario se protege el interés público. En este orden, podemos decir, que en el derecho penal se tutelan los derechos concretos del individuo y la sociedad y en el derecho tributario se protege el interés público a cargo del Estado, un interés colectivo.

Asimismo, (Guiliani & Navarrine, 1987) han señalado que infringir una disposición tributaria no es solo desobedecer un mandato, sino que ello implica incumplir con un deber social como es el pago de tributos esenciales para que el Estado se mantenga y en este sentido afirma que las sanciones tributarias se derivan del poder tributario estatal y por lo tanto no le serían aplicables los principios del derecho penal.

Al no aceptarse la aplicación de principios penales, se rechaza la presencia de la culpabilidad a través del dolo o culpa en la determinación de las infracciones, defendiendo la responsabilidad objetiva, aquella que se produce con la realización del hecho.

No obstante, la tendencia es considerar la responsabilidad subjetiva en materia tributaria, como ocurre en sede penal. De acuerdo con esta tendencia la responsabilidad subjetiva en la determinación de la infracción significa considerar la intencionalidad, dolo o culpa, a favor de la aplicación de la responsabilidad subjetiva tenemos a (Gamba, 2003) (Baca, 2019) (Bardales, 2008) (Chávez, 2007) (Madau, 2013) (Santy, 2017).

Respecto a la facultad sancionadora en materia tributaria el artículo 166° del Código Tributario concordante con el artículo 82° del mismo cuerpo legal concede a la Administración tributaria, la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. De acuerdo con la norma IV del Código Tributario en los casos en que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.

Ahora bien, los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria se encuentran establecidos en el artículo 171° del Código Tributario en el cual se establece que la AT ejercerá su potestad sancionadora considerando los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y “otros principios aplicables”. En este sentido, cuando se hace referencia a “otros principios aplicables” no se precisa qué principios estarían comprendidos bajo esta denominación.

Cabe señalar, que la Quinta Disposición Complementaria final del Decreto Legislativo 1311 establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetan a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 248 de la LPAG. Este dispositivo establece claramente que los Principios del Procedimiento Sancionador del Derecho Administrativo establecidos en el artículo 248 de la LPAG no le son aplicables a SUNAT. Entendemos con ello que solo son aplicables al Procedimiento Sancionador Tributario los que se enuncian en el artículo 171° del Código Tributario, y que es necesario que se incorpore en el Código Tributario expresamente, los principios que se están considerando bajo la denominación “otros principios aplicables” pues ya no podemos presumir que son los detallados en el artículo 248 de la LPAG dado que el DL 1311 señala con claridad que el mencionado artículo no le es aplicable a SUNAT.

Asimismo, la mencionada Disposición Complementaria final del Decreto Legislativo 1311, ha establecido que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la LPAG no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. En este sentido, no le es aplicable a SUNAT lo dispuesto en el numeral 1 de la LPAG que señala que esta ley contiene normas comunes para la función administrativa del Estado y que regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales, así como tampoco lo establecido en su numeral 2) que establece que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en ésta.

Por lo que, en este contexto, queda claro que la responsabilidad objetiva se aplica de manera excepcional en materia tributaria, pues el principio de culpabilidad ni ninguno de los señalados en el artículo 248 de la LPAG le es aplicable a la Administración Tributaria.

Ahora bien, con respecto a las sanciones tenemos establecidas en el Código Tributario tanto sanciones pecuniarias como no pecuniarias.

Con relación a las sanciones pecuniarias o multas, estas se encuentran definidas en el artículo 180° del Código Tributario, el cual señala que las multas pueden determinarse en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT); Ingresos netos (IN); Ingresos brutos (I) tratándose del nuevo RUS, Tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia, así como el monto no entregado.

Cabe señalar que las sanciones de multa se han establecido con razonabilidad y proporcionalidad atendiendo al exhorto que recibiera la Administración Tributaria por parte del Tribunal Constitucional en la sentencia 1803-2004-AA/TC.

Así en el año 2007, mediante el Decreto Legislativo N° 981 se dio atención al exhorto antes indicado, procediendo la Administración Tributaria a reemplazar algunas sanciones determinadas en función a la UIT por sanciones basadas en porcentajes de los ingresos netos considerando tres niveles de gravedad de las infracciones para lograr una mayor proporcionalidad y equidad en la dación de sanciones y a clasificar la sanción de multa en muy graves, graves y leves, estableciéndolas con razonabilidad y proporcionalidad atendiendo a la gravedad de la infracción.

**Tabla I**

Gravedad de la infracción y determinación de las multas

Multas en Función a	Tabla	Muy Grave	Grave	Leve
UIT	I	1	50%	30%
	II	50%	25%	15%
UIT/ Ingresos Brutos (I)	III	40%	0.3%I	0.2%I
Ingresos Netos (IN) (*)	I	0.6%	0.3%	0.2%
	II	0.6%	0.3%	0.2%
Ingresos Brutos (I)	III	0.6%	0.3%	0.2%
Tributo Omitido	I, II, III	50%		
Tributo No Pagado	I, II, III	50%		
Monto No Entregado	I, II, III	50%		
Tributo No Retenido o No Percibido	I, II, III	50%		

(\*)La multa no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT para infracciones muy graves, 12 UIT en el caso de infracciones graves y 8 UIT en el caso de infracciones leves.

La Administración Tributaria utiliza distintos criterios para determinar la multa y se gradúa en función a la gravedad de la infracción, guardando uniformidad en su aplicación. Por otro lado, el tipo de variable utilizada para la determinación de la multa está en función de la eficiencia y operatividad de la Administración Tributaria, así tenemos las multas que se determinan:

i) En función a la UIT; se aplica para infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, numerales 1 al 7 del artículo 173<sup>o4</sup> del Código Tributario. Las relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, numerales 1 al 8 del artículo 176<sup>o5</sup>, numeral 9 del artículo 175<sup>o</sup> y numerales 7, 8, 14, 15, 23 y 26 del artículo 177<sup>o</sup>. Se aplica la UIT por un tema de eficiencia en la aplicación de las sanciones por ser el cálculo más rápido y simple.

ii) En función a los ingresos netos: se aplica para infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos, numerales 1 al 8 del artículo 175<sup>o</sup>, así como las infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la administración tributaria e informar a la misma, numerales del 1 al 27 del artículo 177<sup>o6</sup> del Código Tributario, es decir con aquellas obligaciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. La determinación se efectúa considerando el total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos o rentas netos comprendidos en un ejercicio gravable, pues son por aquellas infracciones que generalmente se detectan en un proceso de fiscalización o cuando la administración requiere información al deudor tributario o tercero información vinculada con la determinación de obligaciones tributarias.

Este tipo de multas busca su aplicación con proporcionalidad considerando tanto la gravedad de la infracción como la capacidad económica del contribuyente pues como se ha indicado son infracciones relacionadas a obligaciones de proporcionar información de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, es decir información sin la cual la Administración Tributaria no puede realizar su función de verificación y fiscalización.

---

<sup>4</sup> Cabe señalar que tratándose de los numerales 1 y 5 del artículo 173<sup>o</sup>, la primera referida a la inscripción en los registros de la Administración tributaria y la segunda referida a la declaración del establecimiento comercial también son aplicables otras sanciones como el comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos.

<sup>5</sup> Salvo el supuesto del numeral 2 del artículo 176<sup>o</sup> referido a la declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas y/ o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición sancionada con multa en base a los ingresos netos.

<sup>6</sup> Excepto los numerales 4, 7,8,14,15, 23 y 26 del artículo 177<sup>o</sup> del Código Tributario.

Pues bien, supongamos que la Administración Tributaria requiere a un contribuyente la exhibición de sus libros contables y éste no cumple con exhibirlos en el plazo establecido por la AT, encontrándose acogido al régimen general, siendo sus ingresos anuales durante el ejercicio gravable anterior de 10 millones de nuevo soles. En este caso, se hará acreedor a una multa equivalente al 0.6% de 10 millones de nuevos soles, es decir S/. 60,000 nuevos soles, por lo que ante dicha sanción el contribuyente hará todo lo posible para cumplir con lo requerido por la Administración Tributaria. Cabe señalar, que este tipo de multa tiene un tope mínimo y máximo, no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

En este orden podemos señalar que las sanciones ahora son proporcionales y razonables, pues antes del cambio esta infracción se determinaba en función a la UIT y la sanción para todos los contribuyentes acogidos al régimen general era de 1 UIT sin considerar su nivel económico, lo que ocasionaba que aquel contribuyente cuyos ingresos anuales eran de 10,000 nuevos soles resultaba pagando una multa equivalente a aquel cuyos ingresos anuales superaban los 10 millones de nuevos soles ante la infracción de no exhibir sus libros contables.

Con la aplicación de multas en función a los ingresos netos se ha logrado que se tome conciencia de la gravedad del incumplimiento, pues como se ha señalado las multas son proporcionales con los ingresos del contribuyente, así el de mayor capacidad económica se verá obligado a cumplir con sus obligaciones tributarias en cuanto a exhibir sus libros y proporcionar la información requerida por la Administración pues antes prefería pagar la multa de 1 UIT, no exhibía sus libros y se evitaba cualquier otra irregularidad que pudiera detectar la Administración tributaria, pues 1 UIT era insignificante en relación a sus ingresos anuales.

En suma, podemos señalar que la sanción de multa se ha establecido atendiendo a la gravedad de la infracción, a la operatividad de la Administración y a la obtención de información vinculada directamente a hechos generadores de obligaciones tributarias, resultando de esta manera sanciones razonables y proporcionales.

Respecto a las sanciones no pecuniarias, tenemos la sanción de cierre, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos.

La sanción de cierre temporal de establecimiento se encuentra regulada en el artículo 183° del Código Tributario. Esta sanción se aplica por infracciones relacionadas a la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago reguladas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174°,

numeral 4 del artículo 177° del Código Tributario. También se sanciona con cierre las infracciones relacionadas a la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas aplicándose en este caso la sanción por un máximo de hasta 90 días calendario.

En el caso de la tabla III, aplicable a los sujetos acogidos al Nuevo RUS a las infracciones sancionadas con multa se les aplica en forma supletoria la sanción de cierre, esta condición no le es aplicable a las infracciones del artículo 174. Esta disposición exclusiva para los sujetos del Nuevo RUS se estableció considerando que muchas veces estos sujetos no cuentan con el dinero para el pago de la multa.

Con respecto a las infracciones relacionadas a la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, establecidas en el artículo 174° del Código Tributario, la sanción de cierre se aplica en el establecimiento donde se cometió y/o detectó la infracción, es decir el contribuyente puede tener más de un establecimiento, pero cuando se aplica la sanción solo se clausura en forma temporal el establecimiento donde se cometió la infracción, hasta por un máximo de 10 días calendario.

Al aplicar la sanción de cierre temporal de establecimiento la finalidad es suspender la actividad económica del contribuyente a efectos de generar un cambio de conducta y no vuelva a cometer la infracción.

La sanción de cierre se aplica con cierta discrecionalidad a través del régimen de gradualidad, bajo este régimen se gradúa la sanción considerando el número de veces que el contribuyente incurrió en infracción.

Así para el caso de la infracción de no emitir y/o no otorgar comprobante de pago, se aplica gradualidad hasta la segunda oportunidad, así de un máximo de diez días de cierre para la primera oportunidad se aplican solo tres (3) días de cierre, la segunda seis (6) y la tercera diez (10) días de cierre, es decir a partir de la tercera oportunidad y siguientes ya no se aplica gradualidad, siendo el máximo de días a cerrar diez (10) días.

La sanción de comiso de bienes se aplica cuando se remiten bienes y no se encuentra sustentado el traslado con la guía de remisión remitente o se sustenta con un documento que no reúne los requisitos para ser considerada guía de remisión, infracciones tipificadas en los numerales 8 y 9 del artículo 174° del Código Tributario.

La sanción de comiso si bien se aplica en forma inmediata al verificarse el incumplimiento de la obligación tributaria, se le otorga al infractor un plazo para que acredite la propiedad de los bienes comisados, si acredita la propiedad en el plazo establecido recupera sus bienes debiendo

cancelar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes comisados, el cual también goza de gradualidad.

Los bienes comisados por la Administración tributaria se mantienen en custodia hasta que el contribuyente acredite la propiedad de los bienes con el comprobante de pago respectivo. Para el retiro de los bienes el contribuyente debe pagar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes, porcentaje que puede reducirse si es la primera o segunda oportunidad que se comete la infracción, a partir de la tercera oportunidad no hay rebaja alguna. En el caso de la detección de la infracción del numeral 1 del artículo 173° del Código Tributario para el retiro de los bienes adicionalmente al pago de la multa se le exige al sujeto acredite su inscripción en los registros de la Administración Tributaria

Asimismo, esta sanción también se aplica cuando se detecta a un sujeto realizando actividad económica sin encontrarse inscrito ante la Administración Tributaria, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 173° del Código Tributario. En este caso no resulta aplicable el régimen de gradualidad, por la gravedad de la infracción, dado que realizar una actividad económica sin encontrarse registrado en la AT significa operar en la informalidad, evadiendo totalmente el pago de impuestos.

La sanción de internamiento temporal de vehículos se aplica cuando se transportan bienes sin la guía de remisión transportista o cuando se transportan pasajeros sin el manifiesto de pasajeros o cuando se sustenta el traslado con un documento que no reúne los requisitos para ser considerado guía de remisión transportista o manifiesto de pasajeros, infracciones tipificadas en los numerales 4 y 5 del artículo 174° del Código Tributario. La sanción si bien se aplica en forma inmediata al verificarse el incumplimiento de la obligación tributaria, si el infractor acredita la propiedad del vehículo en el plazo establecido, podrá retirar su vehículo luego de 30 días calendario. La sanción está sujeta a gradualidad hasta la tercera oportunidad, así si es la primera oportunidad y acredita la propiedad del vehículo solo permanece internado el vehículo 05 días calendario, si es la segunda oportunidad el internamiento es de 15 días y en la tercera oportunidad el internamiento es de 20 días calendario, a partir de la cuarta y siguientes oportunidades el vehículo permanecerá internado por 30 días calendario.

Asimismo, esta sanción también se aplica cuando se detecta a un sujeto realizando actividad económica en un vehículo como unidad de explotación sin encontrarse inscrito ante la Administración Tributaria, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 173° del Código

Tributario. En este caso no resulta aplicable el régimen de gradualidad, es decir no hay reducción de sanción por la gravedad de esta, al estar operando en la informalidad, evadiendo totalmente el pago de impuestos. Adicionalmente para el retiro del vehículo luego de acreditar la propiedad de éste se le exige al sujeto que acredite su inscripción en los registros de la Administración Tributaria.

En definitiva, respecto a las sanciones podemos decir, que las sanciones pecuniarias, se determinan en función de determinados criterios, buscando la eficiencia y razonabilidad en la aplicación de estas. Así tenemos multas que se determinan en función a la UIT se aplica para temas administrativos, relacionadas a la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la AT, presentar declaraciones y comunicaciones, mientras que las multas determinadas en función a los ingresos netos se aplican a infracciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Asimismo, respecto a las sanciones no pecuniarias, como la sanción de cierre temporal de establecimiento, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos, se aplican principalmente a las infracciones relacionadas a la emisión y entrega de comprobantes de pago, es decir ante el incumplimiento de aquellas obligaciones que tienen como finalidad documentar las operaciones, porque como ya se ha señalado si no se emite el respectivo comprobante de pago por cualquier operación económica no quedará rastro de esa operación y no habrá forma de hacerle seguimiento pues no se registrará, no se declarará ni se pagará el tributo respectivo. Lo mismo se aplica en el transporte de bienes y pasajeros, sino se documenta el traslado de bienes y pasajeros no queda evidencia de esas operaciones. Cabe señalar, que este tipo de infracciones están a cargo de un tipo de agente denominado fedatario fiscalizador el cual deja constancia de los hechos detectados en un documento público denominado “acta probatoria” que es prueba suficiente y goza de presunción de veracidad. La actuación de este tipo de agente se encuentra regulada mediante Decreto Supremo 086-2003- EF y normas modificatorias.

Las sanciones se aplican de acuerdo a la gravedad de la infracción, ya que dejar de cumplir una obligación no solo es un incumplimiento, sino que detrás de ello hay un deber social, que es el deber de contribuir al sostenimiento del Estado.

Resumiendo hasta aquí hemos visto, que, en un Estado Constitucional de Derecho, la Constitución prima sobre cualquier otra norma y los derechos fundamentales son el núcleo del sistema. Que el derecho a la presunción de inocencia es denominado presunción de licitud en sede administrativa y que se presume que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no se cuente con evidencia en contrario, y que para desvirtuar esta presunción se requiere de una mínima actividad probatoria. Con respecto al debido proceso en sede administrativa es denominado debido procedimiento, y se refiere a los derechos y garantías que pueden hacer uso los administrados para tener un proceso justo siendo el derecho de defensa uno de los derechos que conforman el debido proceso y que garantiza la aplicación de éste. También hemos visto que el deber de contribuir es un deber fundamental para el sostenimiento del Estado, y una de las manifestaciones de este deber es a través del cumplimiento de las obligaciones formales pues éstas van a coadyuvar en el cumplimiento de la prestación tributaria.

También hemos visto que, ante el incumplimiento de las obligaciones formales, es decir ante la vulneración del deber de contribuir, tenemos al sistema de infracciones y sanciones tributarias cuyo fin es fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, siendo la infracción tributaria de naturaleza administrativa abogamos por la posición negativa en la cual para la configuración de la infracción no se requiere considerar la intencionalidad, culpa o dolo, sino tan solo el incumplimiento de la norma, siendo que las sanciones que se aplican en función a la gravedad de la infracción tienen como finalidad fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo de acuerdo a lo revisado razonables y proporcionales.

En este contexto, nos preguntamos si es constitucional considerar que en atención al interés público y del deber de contribuir, se restrinjan determinados derechos para que la Administración Tributaria pueda realizar sus funciones eficientemente.

## **CAPÍTULO II: EL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES**

¿Es admisible restringir determinados derechos fundamentales como la presunción de inocencia y debido proceso en beneficio del deber de contribuir al sostenimiento del Estado?

En este sentido, es necesario conocer en qué consiste este principio y cuál es su finalidad a fin de determinar si se justifica la restricción de los derechos antes mencionados.

### **2.1 El deber de contribuir y su finalidad: el interés público**

Hemos visto que el deber de contribuir es un principio constitucional, que tiene su razón de ser en el sostenimiento del Estado, asimismo que comprende el cumplimiento de prestaciones de dar, hacer y no hacer, obligaciones que van a coadyuvar al objetivo final que es la recaudación tributaria.

El cumplimiento del deber de contribuir obedece a razones económicas, relacionadas con el financiamiento de los servicios públicos y prestaciones sociales. En un Estado Social la subsistencia del Estado dependerá de una adecuada política tributaria y una eficiente administración del sistema tributario.

El interés público se encuentra tutelado por nuestra Constitución y está ligado a la cobertura de los servicios básicos, seguridad, educación, salud, vivienda, justicia, defensa, prestaciones sociales necesarios para el bienestar social, los que también se encuentran reconocidos en la Constitución del Estado, siendo la función del Estado Social garantizar el acceso a estos servicios.

Es a través del gasto público que el Estado puede atender los servicios básicos que la Constitución le ha encomendado con el objetivo de lograr el bienestar de la población, por ello resulta de interés público todo lo relacionado con la gestión pública pudiendo ser objeto de investigación por el Congreso de la República, así se ha dejado establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 04968-2014-PHC/TC de fecha 4 de noviembre 2015.

Pero entonces, ¿qué se debe entender por interés público? El interés público está conformado por la sumatoria de los intereses individuales, respecto a valores comunes de la mayoría que hace posible su convivencia en sociedad, por lo tanto, prevalecerá sobre intereses individuales por ser

el interés que representa a la colectividad. (Escola, 1989). De igual forma lo señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 2016-2004-AA de fecha 05 de octubre 2004 al indicar que la vida en sociedad hace necesario que se persiga un bien común cuyos logros beneficie a todos, de ahí que sus relaciones se basen en la solidaridad.

De esta manera el término “público” no hace referencia a intereses del Estado sino a intereses de la comunidad. Asimismo, el interés público será variable, de acuerdo con cada época y tipo de sociedad pues prevalecerán los intereses que regirán la vida en comunidad. (Peña & Rosales, 2001).

Es preciso señalar que, (Escola, 1989) se refiere al interés público como un querer social de una mayoría en la cual aquellos individuos que no participan, es decir aquella minoría que no comparte los objetivos de los demás, tiene la obligación de hacerlo como manifestación de solidaridad e integración social pues habrá otros intereses públicos en los que si participen y le serán impuesto a otros individuos y así sucesivamente.

De acuerdo con el artículo 1° de nuestra Constitución el fin supremo de la sociedad y del Estado son la defensa de la persona y el respeto de su dignidad. Ello es fundamento de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, que constituyen derechos fundamentales. Es función del Estado Constitucional velar por el respeto y ejercicio de estos derechos para lo cual se requiere de recursos, principalmente económicos, de infraestructura, transporte, equipamiento, personal, entre otros.

Siendo el fin supremo el bienestar de la persona, ello implica cobertura de necesidades básicas como, alimentación, vestimenta, vivienda, servicios básicos de agua, luz, alcantarillado, que le permitan un nivel de vida digno. En efecto, el acceso a servicios de salud, educación y culturales ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 2016-2004-AA/TC de fecha 05 de octubre del 2004, en la que señala que “se hace necesaria la exigencia de los derechos sociales y económicos, también llamados derechos prestacionales, como la seguridad social, salud pública, vivienda, educación y demás servicios públicos, pues ellos representan los fines sociales del Estado a través de los cuales el individuo puede lograr su plena autodeterminación”. Todos estos derechos son interdependientes por ejemplo el derecho a la salud no sólo abarca la atención de salud oportuna y apropiada sino también incluye a los factores determinantes de la salud, como el acceso al agua potable a condiciones sanitarias adecuadas, a contar con agua y desagüe en la vivienda, al suministro de alimentos sanos y

nutritivos, a condiciones adecuadas en el trabajo, al mantenimiento del medio ambiente, a buscar, recibir y difundir información relacionada con la salud.

Cabe señalar que los derechos económicos, sociales y culturales se encuentran establecidos en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y culturales los cuales han sido reconocidos en nuestra Constitución, es decir se encuentran garantizados por el Estado al encontrarse el Perú adscrito a éste desde el 11 de agosto 1977 habiendo sido ratificado el 28 de abril 1978.

En este orden los derechos económicos, sociales y culturales, son garantías del ciudadano frente al Estado pues estos derechos le van a permitir tener una vida digna. Por ejemplo, el derecho al trabajo le va a permitir acceder a un empleo que le proporcione ingresos y le permita atender sus necesidades básicas y familiares.

El Estado, por lo tanto, debe garantizar el empleo y regular normativamente los aspectos laborales como el sueldo mínimo, jornada laboral, seguridad en el trabajo, entre otros, y, asimismo, los trabajadores tienen la potestad de agruparse ante violaciones de sus derechos laborales, exigir el pago de horas extras, goce de vacaciones, pago de beneficios laborales, entre otros.

Por lo tanto, en un Estado Social de Derecho se protege a la persona y su familia ante los riesgos y contingencias que se pueden presentar, como el desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, pérdida del padre de familia, maternidad o la vejez. Sobre el particular el Estado ha asumido compromisos internacionales ante la Organización Internacional del Trabajo (OIT) a fin de garantizar estándares mínimos de asistencia social.

La Constitución del Estado también reconoce la protección de la familia, garantizando el goce de asistencia desde la celebración del matrimonio, brindar apoyo a la madre en gestación, a los hijos desprotegidos o en situaciones de explotación o abuso, a las víctimas de violencia familiar.

En este sentido, los derechos económicos, sociales y culturales son parte integrante de los derechos fundamentales y se encuentran garantizados en nuestra Constitución. De esta manera encontramos el derecho al trabajo en los artículos 22°, 23° y 59°, el derecho a la huelga en el artículo 28°, derecho a la seguridad social en el artículo 10°, derecho a la protección familiar en el artículo 7°, derecho a un nivel de vida adecuado en el artículo 146°, derecho a la salud en los artículos 7°, 9°, derecho a la educación en los artículos 13 y 14°, derecho a la vida cultural en el artículo 2°.

De igual manera, el Tribunal Constitucional lo ha reconocido en la sentencia recaída en el expediente 2016-2004-AA/TC de fecha 5 de octubre 2004, cuando señala que el principio de dignidad irradia a todos los derechos ya sean derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, toda vez que la máxima eficacia en la valoración del ser humano sólo puede lograrse a través de la protección de los distintos derechos, en forma conjunta y coordinada y solo cuando todos los ciudadanos gocen de garantías mínimas de bienestar podrán brindar un mejor aporte a la sociedad en su conjunto logrando así un mayor desarrollo como país. Asimismo, advierte que el principio constitucional del deber de contribuir tiene por objeto la protección de la sociedad en su conjunto, y que este deber no solo recae en el Estado sino también en cada individuo con calidad de contribuyente, pues éste será objeto de sanción ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales, por ejemplo, será sancionado ante el incumplimiento de la presentación de la declaración de impuestos, pues a través de ella se garantiza la recaudación y ello significa recursos para los fines del Estado.

En este sentido, podemos decir que siendo la persona el fin supremo de la sociedad, el reconocimiento de sus derechos fundamentales está directamente relacionado con su bienestar, siendo el bienestar de la sociedad en su conjunto el objetivo final del interés público, en otras palabras, el ejercicio de los derechos fundamentales de la sociedad en su conjunto constituye el objetivo del deber de contribuir.

Cabe señalar, que, ante situaciones de conflicto constitucional, entre el deber de contribuir y los derechos fundamentales de la persona individual se ha optado por preferir la protección del interés público, pues en este se encuentra el bienestar de la sociedad en su conjunto. Este criterio se ha observado en algunas sentencias del Tribunal Constitucional Español, de Estados Unidos y en nuestro ordenamiento:

En el caso de España, el Tribunal Constitucional español en la sentencia recaída en el expediente 98/2000 de 10 de abril del 2000, ha señalado que frente al ejercicio de la potestad fiscalizadora no hay derechos absolutos. De esta manera ha avalado la potestad de la administración tributaria estableciendo que no puede aducirse vulneración de derechos frente a información relevante para la Administración Tributaria pues ello no permitiría a la Administración efectuar su labor de fiscalización.

En el mismo sentido, la Corte en Estados Unidos usó la excepción a la quinta enmienda en temas fiscales, en la sentencia Fuller contra Estados Unidos (1986), determinando que el

privilegio contra la no autoincriminación no surtía efectos con relación a delitos fiscales<sup>7</sup> rechazando la Quinta Enmienda (Tax-Crime Exemption), es decir negando la garantía contra la no auto incriminación al acusado, a menos que éste pudiera demostrar que la información requerida podría perjudicarlo por un delito no fiscal, citado por (Luna, 2001).

Nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado en el mismo sentido, en la sentencia recaída en el expediente 04168-2006-PA/TC de fecha 24 de setiembre 2008, señalando que los derechos fundamentales no son ilimitados ya que deben observarse con otros derechos y principios constitucionales; en este caso la Administración había solicitado información siendo su finalidad definir si se estaba ante un desbalance patrimonial, por lo que el Tribunal consideró está una finalidad legítima y concordante con las funciones de SUNAT, por lo que la información a proporcionar por el contribuyente estaba protegida por la reserva tributara resguardándose así su derecho a la intimidad.

En los casos mencionados prevalece el interés público a través del deber de contribuir, se da prioridad al cumplimiento de las obligaciones formales y de colaboración frente a un derecho fundamental individual.

Como se ha visto, en estos casos, ha prevalecido el deber de proporcionar información a la Administración Tributaria ante hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias a fin de que ésta pueda cumplir con su labor de fiscalización.

Por lo tanto, tratándose de información que la Administración Tributaria requiere para realizar su labor de fiscalización, vinculada a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, el deudor tributario o tercero, no puede alegar vulneración del derecho a la intimidad, secreto bancario, entre otros, pues no hay justificación para negar la información a la Administración Tributaria.

Del mismo modo, el Tribunal Supremo Español en la sentencia recaída en el expediente RC 5483/1998 de fecha 07 de junio 2003, señala que no se puede aducir vulneración al derecho a la intimidad cuando la Administración solicita información de gastos e ingresos a un profesional independiente para verificar sus obligaciones tributarias. Asimismo, en la sentencia recaída en el expediente RC 7723/1995 de fecha 03 febrero 2001 señala que no cabe, ampararse en el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

---

<sup>7</sup> Cabe señalar que la jurisprudencia de Estados Unidos distingue entre delitos fiscales y no fiscales.

Es importante enfatizar que la información proporcionada a la Administración Tributaria es de carácter reservado. La Administración solo puede utilizarla para el cumplimiento de sus fines, estando prohibida de revelar o difundir cualquier información proporcionada por el administrado. Asimismo, está prohibida de solicitar información que no es relevante o no va a aportar nada para la determinación de las obligaciones tributarias.

Como vemos se dota al Estado de una serie de facultades para que pueda cumplir con sus fines. Por ello, el Estado en su lucha contra la evasión tributaria, el fomento de la conciencia tributaria y la necesidad de ampliar la base tributaria debe garantizar que los administrados cumplan con sus obligaciones tributarias sancionando a aquellos que no lo hacen o lo hacen parcialmente. La mayoría sostiene que no tributan o lo hacen parcialmente porque no reciben una adecuada atención por parte del Estado generándose un círculo vicioso que puede hacer colapsar el sistema si el Estado no actúa coercitivamente. Lo que la mayoría no entiende es que no solo es responsabilidad del Estado, sino que nos compete a todos por ello la base del deber de contribuir es la solidaridad.

De igual manera, la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia recaída en el expediente C-551/15 de fecha 26 de agosto 2015, ha dejado establecido que el cumplimiento de un deber constitucional, como el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, reposa en la confianza legítima de que todos los sujetos alcanzados por la norma la observarán pues de no ser así se les exigirá coactivamente; la finalidad de ello es reducir la evasión y la elusión fiscal orientada a incrementar la eficiencia del sistema tributario, así como dotar al Estado de recursos para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales.

Es evidente que existe un peligro abstracto, un riesgo inminente si el Estado no pone orden y disciplina en cuanto a exigir la contribución de los ciudadanos. Ante hechos que pongan en riesgo los recursos económicos, prevalecerá el deber de contribuir cuyo fin es el interés público, es decir el bienestar general de la sociedad.

El deber de contribuir no solo está referido al cumplimiento de la prestación tributaria sino también a aquellas obligaciones formales y de colaboración que van a coadyuvar a la determinación real de la mencionada prestación, así lo advierte (Durand, 2003) cuando señala que el deber de contribuir se aplicará a los elementos formales y sustantivos de la obligación tributaria.

En este orden, resulta relevante conocer cómo se manifiesta el deber de contribuir en el sistema de infracciones y sanciones dado que a través del cumplimiento de este deber se logrará proveer de recursos al Estado.

## **2.2 El deber de contribuir en el sistema de infracciones y sanciones tributarias**

El deber de contribuir se vulnera cuando se incumple alguna de las obligaciones formales por lo que a través del sistema de infracciones y sanciones tributarias se busca lograr un cambio de conducta en los infractores, por ello la sanción tiene un fin disuasivo, la idea es que aprendan a cumplir con sus obligaciones tributarias que al final redundará en el bienestar de la sociedad en su conjunto.

Como hemos visto, las obligaciones formales están referidas a la inscripción, documentación, registro, declaración, control del cumplimiento y otras obligaciones, todas ellas buscan coadyuvar al cumplimiento de la prestación tributaria.

Las obligaciones referidas a la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes buscan que todo sujeto que realiza actividad económica se inscriba en la AT, y que mantenga sus datos actualizados, a fin de que la AT pueda efectuar el seguimiento a este contribuyente y verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El número de RUC, que recibe el contribuyente cuando se inscribe permitirá su identificación ante cualquier trámite que realice ante la Administración Tributaria o en cualquier operación económica, por lo que es obligación de los contribuyentes consignarlo.

Tenemos también las obligaciones relacionadas a la documentación de operaciones, así teniendo la calidad de contribuyente, toda compra de mercadería con fines de comercialización debe efectuarse con factura pues este documento le dará derecho a deducir crédito fiscal. Asimismo, es obligación de todo contribuyente emitir comprobante de pago por toda operación económica que realice incluso si la operación es gratuita. Hay que tener en cuenta que el documento será considerado comprobante de pago solo si cumple con todos los requisitos establecidos en la norma respectiva. En cuanto al traslado de bienes y pasajeros el primero debe sustentarse con guía de remisión y el segundo con manifiesto de pasajeros.

Con estas medidas se busca que toda operación económica se encuentre documentada, pues no emitir el respectivo comprobante de pago no deja huella de la operación realizada y por lo tanto tampoco se registra y declara, evadiendo de esta manera el pago del impuesto respectivo.

Por otro lado, tenemos obligaciones referidas a proporcionar información a la AT a fin de efectuar su labor de fiscalización para lo cual debe tener acceso a la documentación tributaria del contribuyente en el plazo, lugar y condiciones que ésta señale. Ello incluye que se le explique el funcionamiento de programas o software utilizados por el contribuyente para llevar su información tributaria. Si el administrado tiene información relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias del deudor tributario o terceros debe ponerla a disposición de la Administración Tributaria, guardando la reserva del caso, sobre todo en los casos relacionados con precios de transferencia.

Asimismo, la documentación tributaria debe ser conservada mientras el tributo no esté prescrito, de esta manera deben conservarse los libros, registros comprobantes de pago, guías de remisión, notas, informes, entre otros y cuando se produzca la pérdida de algún documento, debe comunicarse a la Administración Tributaria dentro de los quince (15) días hábiles de ocurrido el evento para lo cual la AT otorgará un plazo para que se regularice la información. Asimismo, tratándose de libros y registros electrónicos la SUNAT podrá almacenarlos y conservarlos.

Otras de las obligaciones, esta referida a acudir a la AT cuando ésta requiera la presencia del administrado respecto a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Asimismo, todo aquel que comercializa bienes debe acreditar su propiedad con el documento respectivo.

El contribuyente tiene la obligación de permitir a la AT instalar cámaras de video, u otros sistemas en establecimientos donde se realiza actividad económica para que ésta pueda efectuar su labor de control. Asimismo, tiene la obligación de informar a SUNAT que tiene en su poder cualquier valor de un tercero cuando ésta le requiera dicha información siendo que ese tercero mantiene deuda con SUNAT.

A fin de mantener el orden social, ante el incumplimiento de las obligaciones que se encuentran establecidas en el Código Tributario tenemos el sistema de infracciones y sanciones tributarias, de responsabilidad objetiva, es decir que en la determinación de la infracción no se considerara la intencionalidad, dolo o culpa, tan solo el incumplimiento de la norma. Es así como al compararlo con un sistema de responsabilidad subjetiva en el que se toma en cuenta la intencionalidad o culpabilidad se señala que los principios de presunción de inocencia y debido proceso son vulnerados.

Antes de evaluar los principios de presunción de inocencia y debido proceso, veamos que implicancias tiene considerar un sistema de infracciones y sanciones de responsabilidad subjetiva, que considera el dolo y culpa en la configuración de las infracciones tributarias.

En primer lugar, implica la subordinación del derecho tributario sancionador al derecho penal, es decir aplicar sus principios tal como se aplican en sede judicial, por lo que al determinar las infracciones tributarias tendría que considerarse la intencionalidad, es decir si el administrado actuó con culpa o dolo, es decir no bastaría con el incumplimiento de la norma también se requerirá que se pruebe la culpabilidad. Es decir, para la configuración de la infracción no bastaría con el simple incumplimiento de la norma, sino que se tendría que probar que se actuó con la intención de incumplir la norma. Pero entonces, ¿cómo se aplica este criterio en un sistema de responsabilidad subjetiva. La Corte Constitucional de Colombia, en la sentencia recaída en el expediente SCC 506/02 de fecha 3 de julio 2002, referido a la infracción de no presentar la declaración tributaria, se pronunció indicando que era razonable suponer que se había actuado de manera dolosa o negligente quien había incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria, por lo cual la prueba del hecho, es decir la no presentación de la declaración, era un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona.

En este caso, para que sea aplicable la responsabilidad subjetiva se “presume la culpabilidad” por el solo hecho de no haber cumplido con la presentación de la declaración tributaria, es decir el simple incumplimiento de la norma califica como un hecho culposo para sustentar que los principios penales resultan aplicables en sede administrativa.

Exigir que se aplique el dolo o culpa en la determinación de las infracciones tributarias pone en aprietos a los que defienden la responsabilidad subjetiva sobre todo cuando se trata de forzar su aplicación en el caso de infracciones a obligaciones formales. También se les pone en aprietos cuando se trata de la responsabilidad solidaria y cuando se trata de personas jurídicas, y en estos casos los defensores de la responsabilidad subjetiva señalan que los principios penales resultan aplicables, pero con algunos matices.

En el caso de la responsabilidad solidaria será el responsable solidario el que será sancionado por un hecho ajeno cuando el contribuyente no haya respondido a sus obligaciones, por lo que el principio de culpabilidad no resulta aplicable en esta situación pues se sanciona a una persona distinta al verdadero infractor. Como señala (Baca V. , 2010) la culpabilidad no solo requiere de

dolo o culpa también requiere del carácter personal de las infracciones. Morón señala que la responsabilidad debe asumirla quien incurrió en la infracción y que la Administración no puede imputar responsabilidades a su arbitrio, salvo que la ley lo haya previsto (Morón, 2005).

Como es de verse, considerar el dolo o culpa en la determinación de las infracciones no resulta aplicable tratándose de la responsabilidad solidaria. En este caso, la determinación objetiva, no encuentra dificultad pues la ley establece expresamente las situaciones en las que se debe imputar responsabilidad solidaria, tal como se encuentra establecido en nuestro Código Tributario, en los artículos 16° al 19° siendo su objetivo el de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Y en este orden, ¿cómo sería el tratamiento en el caso de las personas jurídicas si las infracciones tributarias se determinaran de manera subjetiva?

Las personas jurídicas como sabemos son entes ficticios que carecen de voluntad. En este sentido, tampoco resultaría aplicable considerar el dolo o culpa en la determinación de las infracciones por estar reservado a las personas naturales quienes pueden expresar su voluntad y a quienes puede imputársele haber actuado con dolo o culpa. En este contexto, como la persona jurídica no tiene voluntad, no puede actuar con dolo o culpa, por lo tanto, si no hay culpabilidad no hay infracción.

¿Pero cómo ha sido aplicada la responsabilidad subjetiva en el caso de las personas jurídicas?

España es uno de los países que aplica la responsabilidad subjetiva en la determinación de las infracciones tributarias, y en este contexto ha dejado establecido que a las personas jurídicas también puede imputársele la comisión de infracciones tributarias y por ende ser sujetos de la sanción correspondiente. Así la responsabilidad de las personas jurídicas en materia de infracciones fue aclarada en la sentencia del Tribunal Constitucional Español recaída en el expediente 246/1991 de fecha 19 de diciembre 1991, en la que enfatizó que el principio de culpabilidad en el caso de las personas jurídicas por ser una “ficción jurídica tenía que explicarse de manera diferente, reconociendo la responsabilidad directa de las personas jurídicas y considerando también el dolo o la culpa.

Como es de verse, otra vez se recurre a la aplicación de los principios penales en sede administrativa pero con ciertos matices, pues a todas luces no se quiere reconocer que los principios penales en sede administrativa no son aplicables, pues como señala (Nieto, 2012) en esta sentencia el Tribunal Español separa la responsabilidad infractora de la culpabilidad a pesar

de sostener que para la imputación es imprescindible la voluntariedad, no obstante se imputa a las personas jurídicas a pesar que no tienen voluntad.

Se presentan serias dificultades al pretender aplicar el principio de culpabilidad en materia administrativa. Primero porque ante el incumplimiento de la norma se “presume la culpabilidad”. En el caso del responsable solidario se señala que al ser la delegación de responsabilidad por ley ya no se le exige la culpabilidad, pero no hay mayor sustento respecto a la personalidad de la infracción. Finalmente, en el caso de las personas jurídicas se separa la responsabilidad infractora de la culpabilidad, pero de todas formas se le imputa la culpabilidad a la persona jurídica, aunque carezca de voluntad.

A pesar de las situaciones mencionadas, en las que se trata de forzar la aplicación del dolo o culpa, se insiste en la determinación subjetiva de las infracciones.

Al respecto, (Gamba, 2003) señala que un sistema de responsabilidad objetiva en materia tributaria vulnera garantías y derechos fundamentales, pues nuestra Constitución exige que la responsabilidad sancionadora administrativa (tributaria) contemple los principios del derecho penal, principalmente el de culpabilidad que determina el ilícito.

Por su parte (Chávez, 2007) señala que no procede un sistema de responsabilidad objetiva de infracciones tributarias ya que la sanción al ser la manifestación del ius puniendi del Estado le es aplicable el principio constitucional de presunción de inocencia. Asimismo, (Bardales, 2008), sostiene que para que una sanción sea válida por haber incurrido en infracción, el deudor tributario debe haber actuado con dolo o culpa y que no sería legal y válido que se imponga una sanción solo por la constatación del incumplimiento de la norma.

Finalmente, está el tema de la responsabilidad de la infracción (Santy, 2017) haciendo referencia al tema ambiental señala que en materia de infracciones ambientales se aplica la responsabilidad objetiva en la cual no se debe acreditar que el administrado actuó con dolo o culpa, sino que solo se debe probar la ocurrencia del hecho y el nexo causal del administrado respecto de este con base a medios probatorios y/o indicios razonables.

En este aspecto, consideramos que ese nexo causal se refiere a que la responsabilidad debe recaer en el deudor tributario ya sea como contribuyente o responsable pues no tendría cabida que la responsabilidad recaiga sobre el autor de la infracción ya que se estaría personalizando la infracción y no sería correcto.

Las obligaciones tributarias de las personas naturales o jurídicas son cumplidas en su calidad de contribuyentes o responsables. Así de acuerdo con el artículo 8° y 9° del Código Tributario, contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria y responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste. Por otro lado, en el caso de las personas jurídicas las obligaciones tributarias deben ser cumplidas por sus representantes legales así se encuentra establecido en el artículo 89° del Código Tributario. En este sentido, el contribuyente es “el que realiza” o “respecto del cual” se produce la obligación tributaria, es decir es el que finalmente asume la responsabilidad ante el incumplimiento de alguna obligación. Por ejemplo, cuando un fedatario fiscalizador verifica la entrega de comprobante de pago en un establecimiento comercial, el que comete la infracción puede ser el vendedor quien como producto de la venta en ese momento no entregó comprobante de pago, pero el que va a asumir la responsabilidad por el incumplimiento de esta obligación es el contribuyente, como unidad económica representada a través de una persona natural o jurídica. Cabe destacar que, (Nieto, 2012), también lo advierte al señalar que la imputación de la responsabilidad se deriva de la “unidad económica” de la sociedad, por lo que podemos señalar que cuando se habla de unidad económica nos referimos a la empresa como unidad de producción de bienes y/o servicios. En este orden, el contribuyente como unidad de producción, como empresa, puede ser producto de la combinación de capital y trabajo o tan solo del capital o del trabajo si uno de ellos es el predominante, pero tiene la calidad de empresa como generadora de valor agregado en la sociedad a través de la producción de bienes y/o de servicios, por lo tanto, es el que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. En este contexto, no puede exigirse que la responsabilidad recaiga en la persona que comete la infracción, es decir en el autor de la infracción, pues puede tratarse de un dependiente del contribuyente (vendedor, encargado, administrador, contador, secretaria, etc.) sino por el contrario hay que considerar al contribuyente, como unidad económica, como generador de hechos económicos, es el responsable de lo que suceda en su negocio y por lo tanto ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias será imputable de infracciones y sanciones.

De esta manera se ha pronunciado el Tribunal Fiscal al señalar:

*“Que en cuanto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que un menor de edad es inimputable corresponde señalar que la sanción no ha sido impuesta a la menor de edad sino a*

*la recurrente por cuanto tal como ha señalado este Tribunal en numerosas resoluciones, entre ellos, las Resoluciones N° 336-2-2008 y 3409-1-2007, el comerciante es responsable por los actos de comercio realizados al interior de su establecimiento” (RTF 08996-2-2008).*

Ahora bien, (Santy, 2017) señala que, en la responsabilidad objetiva, el administrado en su defensa puede acreditar la fractura del nexo causal. Por ejemplo, señala que en materia ambiental en el caso que se incumplan los límites máximos permisibles debido a un terremoto o un deslizamiento de tierras provocado por la naturaleza, si la autoridad competente comprueba la veracidad de la fractura del nexo causal, declarará que no hay responsabilidad administrativa, por lo que no se aplicará la sanción. Al respecto, podemos señalar que esta situación también se da en materia tributaria, ya que hay excepciones a la regla general, y como señala (Restrepo, 2008) en el derecho tributario solo se puede excepcionar la fuerza mayor o el caso fortuito. Es por esta razón que el Tribunal Fiscal en determinados casos ha eximido de sanción a la infracción cometida por caso fortuito o fuerza mayor, conocidos también como eximentes de responsabilidad administrativa, por ser desde el punto de vista objetivo acontecimientos extraordinarios, imprevisibles e inevitables, así lo ha dejado establecido el Tribunal Fiscal en la RTF de observancia Obligatoria 18754-10-2013 publicada el 3 de enero 2014.

De la revisión efectuada, respecto a la aplicación del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias, si bien se aboga por la responsabilidad subjetiva en materia de infracciones y sanciones tributarias, al señalar que en la determinación objetiva se vulneran garantías y derechos fundamentales, hasta la fecha el tribunal constitucional no se ha pronunciado acerca de la inconstitucionalidad de la determinación objetiva de la infracción prevista en el artículo 165 del Código Tributario. Cabe señalar que se pensó que con el Decreto Legislativo 1272 que modificó la LPAG se estaba incluyendo la culpabilidad en el sistema de infracciones y sanciones tributarias, sin embargo, el Decreto Legislativo 1311 dejó claramente establecido que los principios del derecho administrativo sancionador no le son aplicables a la Administración Tributaria, ratificando la determinación objetiva de las infracciones tributarias.

Ahora bien, veamos si el derecho a la presunción de inocencia en el sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva se vulnera. El Código Tributario no lo señala de forma expresa por lo que hay que recurrir a la definición de la LPAG, ya se ha mencionado que este cuerpo normativo denomina a la presunción de inocencia, presunción de licitud. En

aplicación de dicho principio se presume que el contribuyente declara sus ingresos reales, o que registra todas sus compras y ventas o que emite comprobantes de pago por toda venta, entre otros. Por otro lado, este principio quedará desvirtuado cuando el contribuyente incumpla con alguna norma tributaria y se deje constancia de ello en el documento respectivo.

Respecto a este tema (Madau, 2013) ha señalado que no hay duda de que el principio de presunción de inocencia debe aplicarse tanto en sede penal como administrativa y que por lo tanto no es posible sostener un sistema de responsabilidad objetiva de infracciones tributarias en el cual este derecho no se respete. No obstante, propone un mecanismo intermedio, que permita que la presunción de inocencia se aplique con ciertos matices, por lo que propone incorporar en el Código Tributario un sistema en el que la culpabilidad “se presuma” y que esta presunción sea también relativa es decir que admita prueba en contrario y que si bien la carga de la prueba de inocencia estaría a cargo del contribuyente, sería un paso intermedio entre el sistema objetivo que es rígido y el sistema subjetivo que se basa en la culpabilidad, por lo que sería una opción más justa. Este defensor de la responsabilidad subjetiva en materia tributaria, admite que por razones de eficiencia de la Administración no ve viable que el legislador considere la culpabilidad en la determinación de las infracciones y propone aplicar cierta flexibilidad en la aplicación del principio de presunción de inocencia llegando al extremo de que simplemente la culpabilidad se presuma y que no haya necesidad de probarla pero señala que sea a la vez una presunción relativa que admita prueba en contrario debiendo la Administración evaluar las pruebas de no culpabilidad y adicionalmente señala que se deben admitir todas aquellas circunstancias que pueden haber influido en la comisión de la infracción para admitirlos como eximente de responsabilidad.

Veamos cómo se configura el derecho a la presunción de inocencia en las infracciones relacionadas a la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago. En la verificación del cumplimiento de esta obligación la administración realiza intervenciones mediante los fedatarios fiscalizadores, funcionarios facultados para verificar esta obligación. Así cuando este agente constata que el contribuyente vende y no emite comprobante de pago deja constancia de ello en un documento denominado acta probatoria, el cual constituye prueba suficiente y que se presume veraz. En base a dicha prueba (acta probatoria) el contribuyente será sancionado. En este caso, no interesa si el contribuyente tuvo la intención o no de entregar comprobante de pago, simplemente no entregó comprobante por la venta realizada. Dicha omisión configura la

infracción. En este caso, los hechos consignados en el acta probatoria serán la prueba suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia del contribuyente.

Al respecto (Gamba, 2012) refiere que hay documentos emitidos por funcionarios públicos en los cuales dejan constancia de infracciones relacionadas a la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago y contra estos documentos los contribuyentes no tienen capacidad de desvirtuar las afirmaciones consignadas en el documento. Siendo que, los hechos consignados en las actas probatorias por los fedatarios fiscalizadores son verdades absolutas e incuestionables limitando de este modo el derecho a la prueba, al debido procedimiento administrativo, así como el derecho a la presunción de inocencia.

Respecto a lo señalado por Gamba, es cierto que las actas probatorias son prueba suficiente y que todo lo que se consigna en ella es tomado como verdadero, de acuerdo a la presunción de veracidad establecida en el segundo párrafo del artículo 165 del Código Tributario, por lo que dichos documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias siendo que su procedimiento de actuación se encuentra regulado en el Reglamento del Fedatario Fiscalizador<sup>8</sup>. En este orden, si bien el acta probatoria es prueba suficiente, es decir se presume su veracidad, esta es una presunción *iuris tantum* es decir que da por válido y cierto un hecho siempre que no se demuestre lo contrario mediante la presentación de una prueba o que se demuestre la inexactitud del hecho. Así lo ha dejado establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 00847-2018-PA/TC de fecha 19 de agosto 2021, al señalar que “el contenido de tales actas no es incontrovertible, dado que la demandante puede destruir tal presunción adjuntando los medios probatorios que estime necesarios para desvirtuar lo constatado. Y es que, en suma, los medios probatorios deben ser valorados en conjunto y no aisladamente. Por ello, esas disposiciones se enmarcan en los márgenes de lo constitucionalmente razonable”.

En este sentido, si los documentos se encuentran ceñidos a la verdad, no habrá justificación para desvirtuar la comisión de la infracción, pues no se considera la intencionalidad, y por lo tanto lo que el contribuyente argumente, tal como que en ese momento se encontraba con mucha clientela o que la persona que emite los comprobantes se encontraba enferma o que se le terminó

---

<sup>8</sup> DS-086-2003-EF, Reglamento del Fedatario Fiscalizador (16 junio 2003) Normas Legales, N.º 8394 Diario Oficial El Peruano.

el talonario de comprobantes de pago, entre otros, no será considerado en la determinación de la infracción objetiva y no por ello se está vulnerando su derecho a la presunción de inocencia pues es lo que se verificó al momento de la intervención.

La presunción de inocencia queda así desvirtuada con los hechos constatados por el fedatario fiscalizador en el Acta Probatoria, por lo tanto, la sanción se encuentra debidamente sustentada constituyendo el acta probatoria prueba suficiente, pero como se ha señalado, esta prueba admite prueba en contrario.

Recapitulando, podemos decir que la determinación objetiva de la infracción tributaria tratándose de obligaciones formales es el medio idóneo para determinarlas ya que aplicar la responsabilidad subjetiva a este tipo de infracciones presenta varios inconvenientes, ya hemos visto que se tiende a presumir la culpabilidad ante el incumplimiento de la norma, en el caso de personas jurídicas no le es aplicable el principio de culpabilidad por ser personalísimo, ya que las personas jurídicas no tienen voluntad y en el caso de la responsabilidad solidaria no se cumple la personalidad de la sanción.

Asimismo, en el control de las obligaciones tributarias la Administración tributaria deja constancia de la configuración de la infracción en un documento el cual es la prueba que desvirtúa la presunción de inocencia del contribuyente. En este sentido, para el contribuyente este derecho se encontraría restringido, en el sentido que no podrá demostrar que no tuvo la intención de incumplir la norma, pues contra esa prueba el contribuyente no podrá argumentar situaciones que lo disculpen, pues como ya se ha señalado no se considera la intencionalidad, dolo o culpa en la determinación de la infracción, pero si la detección de la infracción no se ciñe a la verdad o si el procedimiento de actuación del agente fiscalizador no ha sido el establecido en el reglamento respectivo, el administrado podrá hacer valer su derecho pues se admite prueba en contrario.

En efecto, al configurarse la infracción de manera objetiva corresponde la aplicación de la sanción, aquella consecuencia que resulta ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias. De acuerdo con el Código Tributario los tipos de sanciones aplicables por la comisión de las infracciones son las multas, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes. Cabe señalar, que la sanción no se aplica de manera inmediata, de esta manera el administrado puede interponer recurso impugnatorio antes de la ejecución de la sanción.

Como ya se indicado, la no documentación de operaciones como en el caso de venta de bienes o prestación de servicios sin comprobante de pago, traslado de bienes sin guía de remisión remitente y transportista o traslado de pasajeros sin manifiesto de pasajeros son casos que evidencian evasión fiscal. En este sentido, las sanciones que se aplican son el cierre temporal de establecimientos, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos.

Cabe señalar que la documentación de las operaciones económicas constituye el segundo paso en la cadena del cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues sino se documentan las operaciones, no habrá nada que registrar en libros, por lo tanto, no habrá nada que declarar y consecuentemente no habrá tributo a pagar. No documentar las operaciones es el caso más evidente de evasión tributaria pues no queda huella de la operación comercial.

En la determinación objetiva de las infracciones ya hemos dicho que basta con que se incumpla la norma para que se configura la infracción y en consecuencia la aplicación de la sanción. Pero, entonces ¿se vulnera el debido proceso porque no se considera la culpabilidad y por lo tanto previo a la sanción no hay un procedimiento que declare al infractor culpable? ¿la aplicación de la sanción procede de manera inmediata, es decir, es cierto que se aplica la sanción de plano? ¿se vulnera el debido proceso?

Veamos el caso de la infracción de no emitir comprobante de pago. En una intervención de Verificación de Comprobante de Pago en el cual el fedatario fiscalizador comprueba que al efectuar una compra no le entregan el respectivo comprobante de pago, procederá a dejar constancia de tal hecho en el acta probatoria, ya se ha mencionado que dicho documento es prueba suficiente y se presume su veracidad, en este caso, el acta probatoria es el documento que sustentará la sanción. Cabe señalar, que, si bien detectada la infracción corresponde aplicar la sanción, ésta no se aplica de manera inmediata pues previo a la ejecución de la sanción se le notifica al contribuyente la resolución de sanción, la cual podrá reclamar y luego apelar de no estar de acuerdo con la misma, y luego de agotar la vía administrativa puede interponer demanda contencioso-administrativa en sede judicial.

La sanción será más drástica en la medida que se vea afectado el deber de contribuir, es decir en situaciones de evasión, como en el caso de infracciones relacionadas a la obligación de documentar operaciones que son sancionadas con cierre temporal de establecimiento, comiso de bienes e internamiento temporal de vehículos pues en estos casos el objetivo del evasor es no dejar huella de la operación; por ello comercializan bienes sin comprobante de pago o trasladan

bienes sin guía de remisión. Asimismo, en el caso infracciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias se sanciona con multas en función a los ingresos netos porque en estos casos el objetivo es impedir que la Administración Tributaria pueda cumplir con su función de verificación y fiscalización.

En este sentido, podemos advertir que entre la determinación objetiva de la infracción y la aplicación de la sanción, se lleva a cabo un debido proceso, pero no en toda su amplitud, sino que estaría restringido, pues como hemos visto al tratarse de una infracción objetiva, en el que no se requiere probar la culpabilidad, no hay un procedimiento previo en el que se tenga que probar ésta, pues las infracciones están referidas a obligaciones de cumplimiento, tales como, si entregó o no comprobante de pago, si exhibió o no los libros contables, si presentó o no la declaración jurada mensual, entre otros. Y en estos casos decimos que el debido proceso se encontraría restringido, pues si bien no hay procedimiento sancionador previo para demostrar la culpa, el administrado previo a la ejecución de la sanción puede hacer uso tanto del recurso de reclamación como el de apelación en la vía administrativa y luego de ello puede recurrir al poder judicial vía demanda contencioso-administrativa si no se encuentra de acuerdo con la sanción que se le va a imponer.

Consideramos que el debido proceso se aplica, aunque de manera restringida pues no es que configurada la infracción ante el incumplimiento de la norma se aplique la sanción de manera directa (sanción de plano) sino que antes de aplicar la sanción tiene la opción de impugnar la decisión que lo afecta, y en este caso el debido proceso se encuentra restringido o limitado. Esta actuación de la Administración Tributaria no es arbitraria pues a través de las facultades establecidas en el Código Tributario, se han reglamentado diversos procedimientos en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias tales como el Reglamento del Fedatario Fiscalizador, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización<sup>9</sup>, Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal De Vehículos<sup>10</sup>, Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes<sup>11</sup>. Siendo que los reglamentos establecen los procedimientos de actuación y tienen como finalidad otorgar transparencia a la actuación de la Administración, que responde a sus objetivos y fines,

---

<sup>9</sup> DS-085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (28 de junio 2007) Normas legales N° 9886 Diario Oficial El Peruano.

<sup>10</sup> Resolución de Superintendencia 158-2004-SUNAT, Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos (27 de junio 2004) Normas Legales N° 8772 Diario Oficial El Peruano.

<sup>11</sup> RS Resolución de Superintendencia 157-2004-SUNAT, Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes (27 de junio 2004) Normas Legales N° 8772 Diario Oficial El Peruano.

siendo los actos producidos de esta manera eficaces y válidos ya que contar con esta regulación significa dar seguridad jurídica a los administrados frente a los actos de la Administración Tributaria.

Ya hemos indicado que el debido proceso se encuentra restringido en cierto grado, pero hay un debido proceso por mínimo que este sea (comparado con el que se lleva a cabo en el caso de la responsabilidad subjetiva) y la sanción no se aplica de plano.

Lo que busca la AT es celeridad y eficiencia en su actuación y que se privilegie el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es más a través de la facultad discrecional se cuenta con el Régimen de Gradualidad de Infracciones y Sanciones Tributarias a través del cual se han establecido rebajas a la sanción, llegando en algunos casos a eximir de la misma, ya que lo que se persigue es lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el caso de la sanción de multa, luego de la notificación el contribuyente tiene 20 días hábiles para interponer recurso de reclamación y de no estar conforme con el pronunciamiento del área de reclamaciones tiene 15 días hábiles para interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. El pronunciamiento del Tribunal Fiscal pone fin a la vía administrativa pudiendo recurrir al poder judicial a través de una demanda contencioso-administrativa.

Respecto a la sanción de cierre, ésta se aplica con posterioridad a la detección de la infracción, pues en este caso se requiere que el contribuyente sepa con anticipación los días que se le cerrará el establecimiento y tome sus previsiones avisando a sus trabajadores o tratándose de la prestación de servicios, como el caso de un hotel, no se vean afectados terceros por el cierre del establecimiento.

En el caso de la sanción del comiso e internamiento temporal de vehículos, si bien se retienen los bienes o el vehículo según corresponda, se le otorga un plazo al administrado para que pueda acreditar la propiedad de los bienes o del vehículo según sea el caso, y de acreditar la propiedad, puede retirar los bienes pagando una multa y en el caso del internamiento del vehículo puede retirarlo luego de 30 días calendario.

En el caso de las sanciones no pecuniarias, el administrado tiene 05 días hábiles para interponer recurso de reclamación y luego del pronunciamiento de reclamaciones tiene también 05 días hábiles para interponer recurso de apelación, luego de ello puede recurrir al poder judicial a través de la demanda contencioso-administrativa.

En suma, en la determinación de la infracción objetiva el derecho a la presunción de inocencia se aplica, pero de manera restringida, ya que para desvirtuar esta presunción se requiere de una mínima actividad probatoria. En el caso de la infracción relacionada a la entrega de comprobante de pago, el acta probatoria es prueba suficiente y se presume veraz, desvirtuando con ello la presunción de inocencia, siendo que el administrado puede desvirtuar esta prueba pues se admite prueba en contrario.

En cuanto al debido proceso, también se aplica de manera restringida, previo a la ejecución de la sanción, pues el administrado puede interponer recurso impugnatorio para lo cual tiene dos instancias la reclamación y luego la apelación ante el Tribunal Fiscal, y agotada la vía administrativa, puede interponer demanda contenciosa-administrativa ante el poder judicial.

Por otro lado, hemos visto que el Estado para el cumplimiento de sus deberes necesita de recursos y es a través del deber de contribuir que logra ese cometido, es decir logrando que se cumplan con las obligaciones tributarias, pero ante su incumplimiento, vemos que se ven restringidos los derechos de presunción de inocencia y debido proceso, al aplicar la determinación objetiva de la infracción, pero entonces, ¿lo que estaría restringiendo estos derechos, es el deber de contribuir?

Nos preguntamos entonces si es constitucional considerar que en atención al interés público finalidad del deber de contribuir, se restrinjan determinados derechos para que la Administración Tributaria pueda realizar sus funciones eficientemente.

### **CAPÍTULO III: LA CONSTITUCIONALIDAD DEL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS**

Como se ha visto, el sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva es un sistema que tiene como principio fundamental el deber de contribuir al sostenimiento del Estado; por otro lado, considerando que la determinación objetiva de las infracciones no considera la intencionalidad o culpa del infractor se ven restringidos los derechos a la presunción de inocencia y debido proceso.

Asimismo, en un Estado Constitucional de Derecho donde el respeto a los derechos fundamentales es prioridad, se advierte que los derechos fundamentales no son absolutos y que pueden verse restringidos en atención a un interés constitucionalmente superior, así lo ha dejado establecido el Tribunal constitucional español en la sentencia recaída en el expediente 98/2000 de 10 de abril del 2000.

En este orden, en un sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva estarían colisionando el deber de contribuir al sostenimiento del Estado frente a los derechos de presunción de inocencia y debido proceso.

A efectos de resolver la colisión entre el deber de contribuir y los derechos de presunción de inocencia y debido proceso, se requiere aplicar la metodología del test de proporcionalidad para dar solución a esta confrontación entre los principios mencionados.

#### **3.1 El test de Proporcionalidad**

El test de proporcionalidad se desarrolló en Europa siendo el Tribunal Federal Alemán el pionero en desarrollar esta estructura. Así (Alexy, 1993) refiere que esta estructura tiene tres criterios, el de la adecuación, de la necesidad (el medio más benigno) y de la proporcionalidad en sentido estricto, es decir la ponderación propiamente dicha.

Nuestro Tribunal Constitucional, en las sentencias recaídas en los expedientes 0027-2006-AI de fecha 21 de noviembre 2007; 0001-2008-PI de fecha 6 mayo 2010 y 02235-2004-AA de fecha 18 de febrero 2005 ha incorporado el test de proporcionalidad en la jurisprudencia nacional, señalando que es una guía metodológica para determinar la constitucionalidad de un derecho o

principio, así como para determinar la legitimidad de una medida, señalando que está constituido por tres subcriterios, el de idoneidad, necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

La idoneidad y necesidad, como señala Alexy están relacionadas con las posibilidades fácticas mientras que la proporcionalidad en sentido estricto con las posibilidades jurídicas. En este sentido, al referirse Alexy a las posibilidades fácticas la medida será idónea si las consecuencias de su aplicación, los hechos que se dan en la realidad, son favorables o eficaces para fomentar el principio al que se le está dando prioridad. Y, asimismo, resultará indispensable dicha medida, cuando en la práctica resulta más ventajosa o eficaz para fomentar el principio promovido. Es decir, en este caso si bien puede haber otras opciones resultan más gravosas, desventajosas o ineficaces.

Finalmente, el criterio de proporcionalidad en sentido estricto señala Alexy está relacionada con las posibilidades jurídicas es decir con el alcance de las disposiciones constitucionales referidos a los derechos o principios fundamentales.

### ***3.1.1 Examen de idoneidad***

Es el primer criterio que se utiliza al aplicar el test de proporcionalidad con el fin de determinar si la medida adoptada es la más adecuada de conformidad con la constitución. En este caso, se evaluará si el sistema de infracciones y sanciones de responsabilidad objetiva es el sistema más adecuado para lograr que se cumplan con las obligaciones tributarias y lograr proveer al Estado de los recursos oportunamente.

En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 00316-2011-PA/TC de fecha 17 de julio 2012, se refiere a este criterio de la siguiente manera:

“El examen de idoneidad que establece que toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea para fomentar el objetivo constitucionalmente legítimo, es decir que exista una relación de medio a fin entre la medida limitativa y el objetivo constitucionalmente legítimo que se persigue alcanzar con aquel”.

Respecto a la idoneidad de la medida, podemos mencionar que el sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva establecida en el libro IV del Código Tributario es una medida que busca dar celeridad a la Administración Tributaria en la detección de las infracciones y asimismo reducir el costo de la Administración Tributaria en la gestión de éstas. Con esta medida, al aplicar este sistema de responsabilidad objetiva el contribuyente va a ver

restringido su derecho a la presunción de inocencia y debido proceso, derechos fundamentales de los contribuyentes pero que como se ha visto no se vulneran, sino que se encuentran restringidos, ya que el contribuyente puede ejercer estos derechos, pero no de la misma manera en que se aplican en el ámbito jurisdiccional o en un sistema de responsabilidad subjetiva. Hay que considerar que la restricción en estos derechos se da ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias, donde se da prioridad al mantenimiento del orden social. El Estado necesita que todos cumplan con sus obligaciones formales que son el soporte para llevar a cabo la determinación de la prestación tributaria y proveer al Estado de los recursos necesarios para que cumpla con las funciones encomendadas, como son el cumplimiento de prestaciones básicas de salud, empleo, infraestructura, servicios básicos, justicia, educación, seguridad, entre otros.

Potenciar el sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva dándole mayor celeridad y eficiencia, sancionando el incumplimiento va a redundar en dar mayor fortaleza al deber de contribuir, considerando que en nuestro país aún hay un alto nivel de informalidad y evasión tributaria. Por ello se busca fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de un cambio de conducta en los contribuyentes, por lo que la sanción debe ser disuasiva para que no se vuelva a cometer la infracción. En este orden, también se busca crear conciencia tributaria para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y de esta manera afianzar el deber de contribuir como un deber fundamental, pues de ello depende el bienestar general.

La Administración Tributaria en la determinación de la infracción y aplicación de la sanción debe ser ágil, eficiente y evitar costos innecesarios en procedimientos engorrosos. Proveer de recursos económicos al Estado requiere de esas características, para cubrir las diferentes necesidades que debe satisfacer el Estado en beneficio de la sociedad. En efecto, la determinación de las infracciones de manera objetiva permite que, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, la Administración Tributaria actúe con celeridad y eficiencia, por lo que resulta un medio idóneo para lograr el fin constitucional que en este caso es dar prioridad al deber de contribuir.

### ***3.1.2 Examen de necesidad:***

Es la segunda etapa del test de proporcionalidad, donde se evalúa si la medida adoptada es la única con la que se logra el fin constitucional o si existen otras medidas con las que se puede

lograr lo mismo que afecte lo menos posible a derechos fundamentales o principios que están siendo restringidos.

En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 00316-2011-PA/TC de fecha 17 de julio 2012, se refiere a este criterio de la siguiente manera:

“Impone adoptar entre las diversas alternativas existentes para alcanzar el fin perseguido, aquella que resulte menos gravosa para el derecho que se limita, como tal, presupone la existencia de una diversidad de alternativas, todas aptas para conseguir el mismo fin, debiendo ser la escogida aquella que genera menos aflicción sobre el derecho fundamental. Una medida será innecesaria o no satisfará este segundo subcriterio cuando la adopción de un determinado medio significa o importa, un sacrificio desmesurado o manifiestamente innecesario del derecho limitado”.

En este caso, puede considerarse como una alternativa un sistema de responsabilidad subjetiva, el cual en la determinación de las infracciones considera la intencionalidad, dolo o culpa. Este sistema haría más lenta la actuación de la Administración Tributaria y más costosa la gestión de éstas, al tener que probar en cada caso la culpabilidad del infractor para aplicar la sanción respectiva. En todo caso, se podría aplicar con matices como hace España o Colombia, que como se ha visto en el tratamiento de las obligaciones formales para aplicar el principio de culpabilidad lo que se hace es presumir la culpabilidad y donde el administrado asume la carga de la prueba para desvirtuar su culpabilidad, por ello el ejercicio del derecho al debido proceso se hace más extenso. En este caso, si el administrado no desvirtúa su culpabilidad es sancionado. Es decir, bajo el sistema de responsabilidad subjetiva se opta por presumir la culpabilidad a fin de que la Administración no tenga que probar la culpa, trasladando la carga de la prueba al administrado. A fin de cuentas, resulta similar a lo que sucede en la responsabilidad objetiva, donde la Administración Tributaria si bien no considera la culpabilidad, para desvirtuar la presunción de inocencia hace uso de una prueba suficiente que se presume veraz, como es el caso de las infracciones relacionadas a la emisión y entrega de comprobantes, pues la Administración Tributaria en la determinación de las infracciones y sanciones requiere de procesos ágiles que le den celeridad y eficiencia.

El sistema de responsabilidad subjetiva, es una alternativa más costosa al sistema de responsabilidad objetiva establecido en el Código Tributario, ya que el sistema de responsabilidad subjetiva al aplicar el principio de culpabilidad en la determinación de las

infracciones tributarias, en primer lugar opta por presumir la culpabilidad para que la Administración no tenga que probar la culpa, asimismo tampoco resulta aplicable en el caso de personas jurídicas pues éstas no son susceptibles de ser culpables pues carecen de voluntad, igual lo aplican con matices y de manera similar tiene problemas al aplicar la responsabilidad solidaria.

Un sistema de responsabilidad subjetiva es más costoso, en recursos y tiempo en su gestión, pues ante el incumplimiento de una obligación siempre se podrá alegar una excusa para justificar el incumplimiento, lo que implicaría una proliferación de reclamos que perjudicarían al deber de contribuir pues ante el incumplimiento de la norma, la administración tributaria no podría aplicar la sanción hasta probar la culpabilidad en cada caso.

Al final de cuentas el sistema de responsabilidad subjetiva resulta siendo más gravosa que el de responsabilidad objetiva, siendo que éste último resulta necesario para conseguir el fin constitucional, de que todos contribuyan al sostenimiento del Estado por lo que el sistema de responsabilidad objetiva escogido por el legislador es el más eficiente, para la realización del interés público.

### ***3.1.3 Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.***

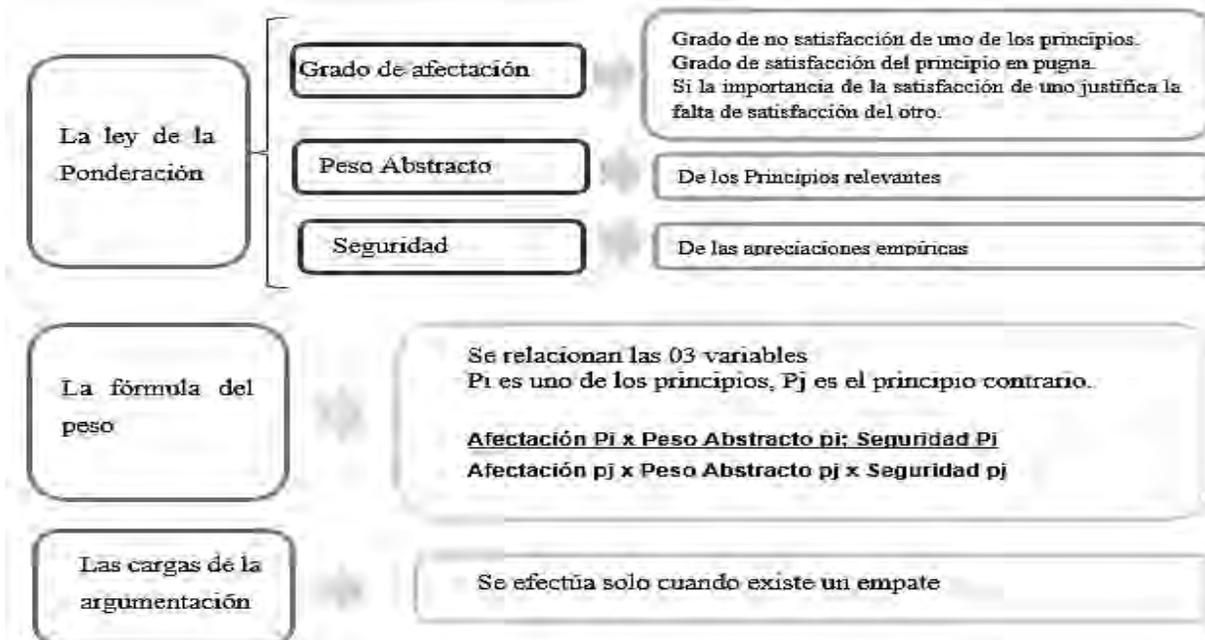
Este criterio según el Tribunal Constitucional se basa en la “Ley de la Ponderación” desarrollada por Alexy, al señalar que “La proporcionalidad en sentido estricto o ponderación consiste en una comparación entre el grado de realización u optimización del fin constitucional y la intensidad de la intervención en el derecho fundamental” así lo ha señalado en la sentencia recaída en el expediente 045-2004-AI de fecha 29 de octubre 2005.

Este último criterio del test de proporcionalidad, que es la ponderación, es desarrollado por Alexy de forma numérica, obteniendo un peso concreto, mientras que el Tribunal Constitucional lo efectúa de manera argumentativa.

Se desarrollará ambos análisis a fin de fortalecer los resultados de la ponderación pues con este último criterio se determinará si el sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva es o no constitucional.

#### ***a. Ponderación según Alexy***

Al efectuar la ponderación Alexy señala que está conformada por 03 elementos: la ley de la ponderación, la fórmula del peso y las cargas de la argumentación.



**Figura 1.** Elementos de la Ponderación según Alexy

Cada uno de los elementos de la ley de la Ponderación tiene un nivel de intensidad:

**Tabla 2**  
Escala Triádica: Intensidad según cada variable

Nivel	Escala	Grado de Afectación	Peso Abstracto	Seguridad
Leve	$2^0$	1	1	
Medio	$2^1$	2	2	
Intenso	$2^2$	4	4	
Seguro	$2^1$			1
Plausible	$2^{-1}$			1/2
No Falso	$2^{-2}$			1/4

Con estas herramientas se procederá a efectuar la ponderación:

**a.1 Grado de afectación:**

Grado de no satisfacción del derecho a la presunción de inocencia: 2; es “media” pues como se ha visto este derecho fundamental en un sistema de responsabilidad objetiva no se encuentra vulnerado, sino que se aplican de manera restringida, el derecho de presunción de inocencia se desvirtúa con la prueba suficiente de la Administración Tributaria que goza de presunción de

veracidad, pero esta prueba suficiente es una prueba iuris tantum, es decir admite prueba en contrario, es decir puede ser desvirtuada por el administrado.

Grado de no satisfacción del debido proceso: 2; es “media” ya que el administrado puede hacer uso de este derecho, claro no desde la detección de la infracción, pero sí antes de la ejecución de la sanción. Previa a la ejecución de la sanción, el administrado puede interponer recurso impugnatorio, tiene dos instancias en la vía administrativa y luego de agotar la vía previa mediante demanda contencioso-administrativa ante el poder judicial, de no estar de acuerdo con la sanción que lo afecta.

Grado de satisfacción del deber de contribuir: 4; es “intenso” pues este deber es el que permite que el Estado sobreviva, en este orden, es vital que se cumplan con las obligaciones formales que coadyuvan a la determinación de la prestación tributaria, considerando que en nuestra sociedad hay un alto grado de informalidad, evasión tributaria y una débil conciencia tributaria de la sociedad.

Si la importancia de la satisfacción del deber de contribuir justifica la restricción de la presunción de inocencia y debido proceso: Sí se justifica, ya que el deber de contribuir es un principio fundamental para que el Estado pueda cumplir con sus fines, y en este caso la determinación objetiva de la infracción permite actuar a la AT con eficiencia y celeridad en la gestión de las infracciones. Por otro lado, hay que indicar que los derechos fundamentales que no se satisfacen plenamente no están siendo vulnerados, se pueden ejercer, pero de manera restringida.

### ***a.2 Peso Abstracto***

Deber de contribuir: 4; es “intenso”, pues como hemos visto el cumplimiento de este deber es fundamental en la sociedad pues tiene como finalidad el interés público siendo vital para el sostenimiento del Estado.

Presunción de inocencia: 4; es “intenso”, por ser un derecho fundamental de la persona.

Debido proceso: 4; es “intenso”, por ser un derecho fundamental de la persona.

### ***a.3 Seguridad de las apreciaciones empíricas***

Deber de contribuir: 1; es “seguro”, responde con certeza a la realidad por lo que de verse afectado este principio es seguro que el Estado colapsaría al ser un deber vital para lograr el sostenimiento del Estado.

Presunción de inocencia:  $\frac{1}{2}$ ; Es “plausible” las apreciaciones empíricas. Ya se ha visto que el contribuyente afectado podría hacer uso de su derecho a la presunción de inocencia ante la detección de una infracción en forma objetiva. Ya que la prueba de la Administración Tributaria que desvirtúa la presunción de inocencia es iuris tantum. Si el contribuyente es consciente de haber incurrido en la infracción, al haber incumplido con la obligación tributaria, ya no tendría necesidad de hacer uso de este derecho, es decir, no podría afirmarse con certeza que en todos los casos el administrado hará uso de esos derechos, solo cuando considere que esos derechos están siendo afectados.

Debido proceso:  $\frac{1}{2}$ ; es “plausible” las apreciaciones empíricas. El contribuyente afectado podría hacer uso del debido proceso ante la detección de una infracción en forma objetiva, pues cuando se le notifica la resolución de sanción puede impugnar dicho acto administrativo. Si el contribuyente es consciente de haber incurrido en la infracción, al haber incumplido con la obligación tributaria, ya no tendría necesidad de hacer uso de este derecho, es decir, no podría afirmarse con certeza que en todos los casos el administrado hará uso de este derecho.

#### ***a.4. Formula de Peso***

Aplicando la fórmula del peso obtenemos los pesos concretos:

Deber de Contribuir: 4

$$\frac{4 * 4 * 1}{2 * 4 * \frac{1}{2}}$$

$$2 * 4 * \frac{1}{2}$$

Derecho a la Presunción de Inocencia: 0.25

$$\frac{2 * 4 * \frac{1}{2}}{4 * 4 * 1}$$

$$4 * 4 * 1$$

Derecho al Debido Proceso: 0.25

$$\frac{2 * 4 * \frac{1}{2}}{4 * 4 * 1}$$

$$4 * 4 * 1$$

En base a estos resultados, el deber de contribuir se ve satisfecho en 4, y los derechos a la presunción de inocencia y debido proceso del contribuyente se ven afectados en 0,25 cada uno.

Es decir, en forma conjunta ambos sumarían 0.50, siendo ello, inferior al obtenido por el deber de contribuir, lo que no justifica que éstos prevalezcan sobre este último.

El deber de contribuir predomina en la ponderación por lo que podemos decir que los derechos de presunción de inocencia y debido proceso ceden en cierto grado ante el deber de contribuir, viéndose limitados o restringidos de manera legítima. El grado de afectación de estos derechos es mucho menor a la importancia de la satisfacción del deber de contribuir.

***b) Aplicación del criterio de proporcionalidad en sentido estricto.***

Este criterio, utilizado por el Tribunal Constitucional también se basa en la ley de ponderación según el cual “cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”<sup>12</sup>, pero el Tribunal lo desarrolla de manera argumentativa, por lo que se aplicará de esa manera.

Al aplicar el sistema de responsabilidad objetiva en el sistema de infracciones y sanciones, establecido en el artículo 165 del Código Tributario, la determinación de la infracción se efectúa ante el incumplimiento de la norma. A la fecha contamos con 69 infracciones que se encuentran tipificadas en los artículos 173° al 178 del Código Tributario. En este caso, analizaremos las infracciones relacionadas a la emisión y entrega de comprobantes de pago, por ser las más controvertidas. Estas infracciones se hallan tipificadas en el artículo 174° del Código Tributario, y el control de estas obligaciones la Administración Tributaria lo hace a través de los fedatarios fiscalizadores cuyo procedimiento de actuación se encuentra establecido en el Reglamento del Fedatario Fiscalizador, ellos dan fe de los hechos que comprueban y ante la detección de una infracción dejan constancia en un documento “acta probatoria” que es prueba suficiente y se presume veraz y es aquí donde se ve restringido el derecho del infractor a la presunción de inocencia, pues este derecho no es que se vulnere pues hay una prueba de parte de la Administración Tributaria con la que se logra desvirtuar la presunción de inocencia. El caso es que, ante el deber de entregar comprobante de pago por toda operación económica de venta o prestación de servicio, el fedatario fiscalizador verifica si se está cumpliendo con esta obligación como es la documentación de operaciones y de constatar su incumplimiento procede a dejar constancia de ello en el acta probatoria. Luego de ello procede la sanción, pero no es una sanción

---

<sup>12</sup> Tribunal Constitucional del Perú (2011). Sentencia recaída en el expediente 00316-2011-PA/TC de fecha 17 de julio 2012.

de plano como se indica que se da en la responsabilidad objetiva, sino que previo a la aplicación de la sanción se notifica la respectiva resolución la que puede ser impugnada por el infractor de no estar de acuerdo con ella, para lo cual tiene dos instancias en la vía administrativa y luego de agotar la vía previa puede recurrir al poder judicial mediante la vía contencioso-administrativa.

Es decir, tampoco hay vulneración del debido proceso pues si bien está restringido comparándolo con un sistema de responsabilidad subjetiva en el que hay un procedimiento sancionador previo a la aplicación de la sanción en el que se puede presentar alegatos, escritos, pedir uso de la palabra entre otros, y en el cual la AT debe probar la culpa. En el sistema de responsabilidad objetiva también hay un debido proceso, pero podríamos decir más breve pero que es previo a la aplicación de la sanción en el cual el infractor puede hacer uso de los recursos impugnatorios, aquí puede desvirtuar el acta probatoria que si bien es prueba suficiente y goza de presunción de veracidad ya hemos indicado que es una prueba iuris tantum es decir que admite prueba en contrario.

En todas las infracciones determinadas de manera objetiva, siempre existe una actividad probatoria de la Administración Tributaria, en el caso de la verificación de entrega de comprobantes de pago se deja constancia de los hechos en un acta probatoria, cuando se verifica la presentación de las declaraciones juradas se corrobora la fecha de presentación en los sistemas de la Administración, cuando se solicita la exhibición de libros contables o de información susceptible de generar obligaciones tributarias se deja constancia de su exhibición en un requerimiento, entre otros. La prueba de la Administración Tributaria puede ser desvirtuada por el administrado haciendo uso de su derecho a la presunción de inocencia cuando advierta que la Administración no se ha ceñido al procedimiento establecido en cada caso. Así en el caso de las infracciones relacionadas a la emisión y entrega de comprobantes de pago el procedimiento de actuación de los agentes fiscalizadores encargados de la verificación de esta obligación se encuentra normada en el Reglamento del Fedatario Fiscalizador.

Por otro lado, como ya hemos indicado, respecto al debido proceso previo a la aplicación de la sanción el contribuyente puede hacer uso de los recursos impugnatorios en la vía administrativa y luego de agotada ésta en la vía judicial mediante demanda contencioso-administrativa.

El sistema de infracciones y sanciones tributarias tiene como finalidad lograr un cambio de conducta en los administrados, que la sanción que se aplica ante el incumplimiento de las obligaciones formales tenga un efecto disuasivo. Cuando no se cumple con las obligaciones

formales se vulnera el deber de contribuir, ese deber social que es vital para el sostenimiento del Estado que tiene como finalidad el interés público, es decir velar por el bienestar de toda la sociedad, En este orden, si bien en el sistema de responsabilidad objetiva los derechos de presunción de inocencia y debido proceso se ven restringidos en cierto grado, ello se debe a la actuación de la Administración Tributaria, que requiere de procesos ágiles y eficientes. Como vemos, la afectación de los derechos de presunción de inocencia y debido proceso es moderada, ya que el administrado puede ejercer dichos derechos, mientras que el deber de contribuir prevalece al constituirse como un principio vital y esencial para el sostenimiento del Estado.

Al comparar los resultados de la ponderación según Alexy con los resultados del examen de proporcionalidad en sentido estricto según el Tribunal Constitucional, podemos señalar que la ponderación según Alexy le da un contenido más objetivo, más lógico y formal, robusteciendo la parte argumentativa efectuada según el Tribunal Constitucional.

**Tabla 3**

Comparativo del criterio de Proporcionalidad en sentido estricto

Aplicando la metodología del Tribunal Constitucional	Aplicando la ponderación de Robert Alexy
<p>Ha sido posible establecer que la determinación objetiva de las infracciones tributarias establecida en el artículo 165° del Código Tributario, afecta de forma moderada los derechos de presunción de inocencia y debido proceso, pero logra niveles de satisfacción elevados en el deber de contribuir constituyéndose como un deber vital para el sostenimiento del Estado.</p>	<p>Empleando la ponderación de Alexy, podemos señalar que en el sistema de infracciones y sanciones de responsabilidad objetiva se optimiza el deber de contribuir, al obtener un peso concreto de 4 frente a los derechos de presunción de inocencia y debido proceso que se ven afectados en 0.25 cada uno, y que en forma conjunta se ven afectados en 0.50.</p>

En el sistema de infracciones y sanciones Tributarias, al aplicar la ponderación según Alexy en forma numérica, el deber de contribuir se consolida como un principio importante, fundamental al obtener un peso 4, lo que significa la optimización del deber de contribuir siendo el resultado similar al obtenido con el criterio de proporcionalidad en sentido estricto, del Tribunal Constitucional, donde el deber de contribuir se consolida como un principio vital y esencial para el sostenimiento del Estado.

Respecto, a los derechos de presunción de inocencia y debido proceso cada uno con un peso de 0.25 utilizando la ponderación de Alexy, y que en forma conjunta tienen un peso de 0.50, en el que se podría considerar que es una afectación leve de ambos derechos y comparando estos resultados con el obtenido del test de proporcionalidad en sentido estricto, donde los derechos a la presunción de inocencia y debido proceso se ven afectados de manera moderada pues estos derechos sí pueden ser ejercidos por el administrado lo que sucede es que están en cierto grado restringidos pero de manera legítima, ya que permiten que se optimice el deber de contribuir con el sostenimiento del Estado.

### **Conclusiones:**

El sistema de infracciones y sanciones tributarias tiene como fundamento constitucional el principio del deber de contribuir, principio sobre el cual se sustenta el Estado Social y la Economía Social de Mercado. La característica del Estado Social significa que la supervivencia del Estado Social depende únicamente de la contribución de todas las unidades o agentes económicos del mercado para lo cual es necesario contar con un sistema eficiente de infracciones y sanciones tributarias acorde al Estado Social.

El deber de contribuir justifica un sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva porque es necesario asegurar la eficiencia y agilidad de la AT en la gestión de las infracciones. De igual forma, es necesario asegurar la participación de todas las unidades económicas en el sostenimiento oportuno del Estado Social de Derecho mediante acciones de control que permitan verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En cuanto a las sanciones de multa, comiso de bienes, cierre temporal e internamiento temporal de vehículos, podemos señalar que la sanción será más drástica en la medida que se vea afectado el deber de contribuir, es decir en situaciones de evasión, como en el caso de infracciones relacionadas a la obligación de documentar operaciones se aplican principalmente las sanciones no pecuniarias ya que en estos casos el objetivo del evasor es no dejar huella de la operación; por ello comercializan bienes sin comprobante de pago o trasladan bienes sin guía de remisión. Asimismo, en el caso de infracciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias se sanciona con multas en función a los ingresos netos porque en este

caso el objetivo es impedir que la Administración Tributaria pueda cumplir con su función de verificación y fiscalización.

Un sistema de infracciones de responsabilidad objetiva es el sistema más idóneo, pues considerar la responsabilidad subjetiva en nuestro sistema de infracciones y sanciones tributarias implica en primer lugar, tener que probar la culpabilidad, quitándole celeridad y eficiencia a la administración ante el incumplimiento de deberes formales, lo que haría engorroso y a la vez costoso para la Administración Tributaria la gestión de las infracciones.

Asimismo, hemos visto que los países que aplican la responsabilidad subjetiva en el sistema de infracciones y sanciones lo aplican con matices, pues tal tipo de responsabilidad no se ajusta al tema tributario, donde se verifica el cumplimiento de las obligaciones formales, es más, en esos países se opta por presumir la culpabilidad, invirtiendo la carga de la prueba para el administrado. Asimismo, no solo en este aspecto, también se les pone en aprietos cuando se trata de la responsabilidad solidaria y principalmente en la responsabilidad de las personas jurídicas, en estos casos los defensores de la responsabilidad subjetiva arguyen que los principios penales resultan aplicables, pero con algunos matices.

En efecto, el tema de la responsabilidad solidaria encuentra dificultad cuando se pretende aplicar la culpabilidad en la determinación de las infracciones, por el tema de la personalidad de la infracción, no así cuando se aplica la determinación objetiva, pues en este contexto simplemente la ley establece expresamente las situaciones en las que se debe imputar responsabilidad solidaria, tal como se encuentra establecido en nuestro Código Tributario, en los artículos 16° al 19° siendo su objetivo el de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Otro aspecto para considerar es el de las personas jurídicas que como sabemos son entes ficticios que carecen de voluntad. En este sentido, no resultaría aplicable el principio de culpabilidad por estar reservado a las personas naturales quienes pueden expresar su voluntad y a quienes puede imputársele haber actuado con dolo o culpa. En este contexto, como la persona jurídica no tiene voluntad, no puede actuar con dolo o culpa, por lo tanto, si no hay culpabilidad

no hay infracción, situación que no se evidencia en un sistema de responsabilidad objetiva que resulta perfectamente aplicable en el caso de las personas jurídicas.

Como hemos señalado, en el sistema de responsabilidad objetiva, la responsabilidad recae en el deudor tributario ya sea como contribuyente o responsable, y no en el autor de la infracción tal como se establece en el sistema de responsabilidad subjetiva, por lo que no resulta la responsabilidad subjetiva aplicable al derecho tributario sancionador.

Nuestro sistema de infracciones administrativas es de naturaleza subjetiva y de manera excepcional se aplica la responsabilidad objetiva, como es el caso de nuestro sistema de infracciones tributarias, en el cual los principios de presunción de inocencia y debido proceso se ven restringidos o limitados al entrar en conflicto con el deber de contribuir.

En un sistema de responsabilidad objetiva, al desvirtuarse la presunción de inocencia con una mínima actividad probatoria, no interesa conocer al culpable de los hechos, sino determinar la responsabilidad pues la finalidad es velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no es que este derecho se vulnere, sino que es desvirtuado con una sola prueba que es suficiente y se presume veraz pero que puede ser desvirtuada por el administrado ya que admite prueba en contrario.

Asimismo, el principio del debido proceso si bien está referido al procedimiento sancionador previo que debe ser objeto el administrado antes de la aplicación de la sanción, en el sistema de responsabilidad objetiva no se aplica de la misma manera que en un sistema de responsabilidad subjetiva. No obstante, el administrado puede ejercer el derecho al debido proceso, pues cuando se le notifica la resolución de sanción puede interponer recurso impugnatorio, a través de la reclamación y apelación en la vía administrativa y luego en sede judicial en demanda contencioso-administrativa.

En este orden, podemos decir que el deber de contribuir impone límites al principio de presunción de inocencia y debido proceso. El deber de contribuir entendido como el deber que no solo comprende las obligaciones tributarias sustantivas, sino también las obligaciones formales y de colaboración. En ese sentido, la sanción tiene como finalidad producir en los contribuyentes un cambio de conducta e inducirlos al cumplimiento de sus obligaciones tributarias siendo el fin último el de mantener y preservar el ordenamiento tributario que asegure los recursos necesarios para la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica, velando por el bien común, la competitividad y la protección de sociedad.

En un Estado Constitucional de Derecho, así como se respetan los derechos fundamentales de la persona también se exige su contribución al sostenimiento de los gastos públicos pues de otra manera el sistema colapsaría ya que no habría forma de mantener y proveer de recursos al Estado para que pueda cumplir con los deberes que la Constitución le ha encomendado y que finalmente redundará en beneficio de la sociedad. Siendo el deber de contribuir un principio constitucional que tiene como finalidad el interés público es decir lograr el bienestar de la sociedad no solo le compete al Estado sino a toda la sociedad.

Luego de la aplicación de la ponderación según Alexy, en cuanto a la colisión entre el deber de contribuir y la presunción de inocencia y debido proceso, el deber de contribuir prevalece ya que se presenta como un deber fundamental con mayor peso concreto siendo su peso de 4 frente a los derechos de presunción de inocencia y debido proceso que juntos tienen un peso acumulado de 0.50, constituyéndose de esta manera el deber de contribuir como un principio vital para el sostenimiento del Estado.

Asimismo, aplicando la proporcionalidad en sentido estricto según el Tribunal Constitucional, el deber de contribuir cuya finalidad es el interés público se consolida como un principio fundamental en la medida que comprende el bienestar general de la sociedad. En este sentido, la AT promueve el cumplimiento de las obligaciones tributarias pero ante el incumplimiento de estas obligaciones se vale del sistema de infracciones y sanciones tributarias de responsabilidad objetiva donde si bien los derechos de presunción de inocencia y debido proceso se ven restringidos en cierto grado, ello se debe a la actuación de la Administración Tributaria, que requiere de procesos ágiles y eficientes, donde los derechos antes mencionados sí pueden ser ejercidos por el administrado.

Finalmente, podemos señalar que la determinación objetiva de las infracciones tributarias no vulnera los derechos fundamentales de presunción de inocencia y debido proceso de los administrados por lo que el sistema de infracciones y sanciones de responsabilidad objetiva deviene en constitucional, pues prevalece el deber de contribuir como un principio fundamental y vital para el sostenimiento del estado siendo que los derechos de presunción de inocencia y debido proceso se ven limitados de manera legítima.

## Referencias

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alexy, R. (2008). La Formula del Peso. En C. Miguel, *El Principio de Proporcionalidad y la Interpretación Constitucional*. Quito, Ecuador: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Anibarro, S. (1999). La interpretación razonable de la norma como eximente de responsabilidad por infracción tributaria.
- Atienza, M. (2010). A vueltas con la Ponderación. *La Razón del Derecho. Revista Interdisciplinaria de Ciencias Jurídicas*(1).
- Baca, R. (2020). Alcances de la Presunción de Licitud en el Procedimiento Administrativo Sancionador. *Revista De Derecho y Sociedad*, 54(1), 267-276.
- Baca, V. (2010). ¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Una Propuesta de respuesta a partir del ordenamiento peruano. *Ponencia al IV Congreso Internacional de Derecho Administrativo*. Mendoza, Argentina.
- Baca, V. (2019). EL Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador, con especial mirada al caso Peruano. *Revista Digital de Derecho Administrativo*(21), 313-344.
- Barack, A. (2017). *Proporcionalidad: Los Derechos Fundamentales y sus Restricciones*. Lima: Palestra Editores SAC.
- Bardales, P. (2008). La Aplicación del Principio de Culpabilidad en materia de Derecho Tributario.
- Bernal, C. (1989). Estructura y Límites de la Ponderación. *Cuadernos de Filosofía del derecho*.
- Bernal, C. (2003). Estructura y Límites de la Ponderación. *Doxa*, 225-238.
- Bravo, J. (2013). Los Principios Aplicables a la Potestad Sancionadora. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, II-XII(55), 89-102. Obtenido de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/04\\_Rev55\\_Bravo.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev55_Bravo.pdf).
- Cáceres, R. (2006). EL Principio de la Presunción de Inocencia. Aspectos Constitucionales y Procesales. *Cuadernos Jurisprudenciales*, 6(65).
- Carretero, A. (1992). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Edersa.
- Cea, J. (2005). *Estado Constitucional de Derecho, nuevo Paradigma Jurídico*.

- Cerbo, P. (2009). Las sanciones administrativas: un problema de derecho constitucional. *Documentación administrativa*, 61-90.
- Chávez, M. (2007). El Principio de Presunción de Inocencia y la responsabilidad objetiva por comisión de Infracciones en el Código Tributario Peruano. *Vectigalia*, 3(3), 17-22.
- Cordero, E. (2007). El delito fiscal en el ordenamiento Alemán. *Crónica Tributaria*(123), 69-96.
- Durand, L. (2003). La noción del Deber de Contribuir. *Analisis Tributario*.
- Escola, H. (1989). *Interés Público como Fundamento del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma.
- Galvis, J. (2019). El Debido Proceso en Materia Tributaria frente al Régimen de Responsabilidad Objetiva. *Revista de Derecho Fiscal*(14), 121-142. doi:<https://doi.org/10.18601/16926722.n14.06>
- Gamba, C. (2003). (De Nuevo) Sobre Los Principios Que Regulan La Potestad Sancionadora De Las Administraciones Tributarias. *RPDE*, 20-44.
- Gamba, C. (2003). Principios del Derecho penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria. *Análisis Tributario*, XVI(189).
- Gamba, C. (2012). *Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Aspectos Constitucionales*. Lima: Palestra Editores SAC.
- García, E. (2014). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Thompson Civitas.
- García, H. (1985). *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Depalma.
- García, H. (2003). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- Gomez, M. (2003). Derecho Administrativo Sancionador y Derecho Penal. Análisis del Derecho Positivo Peruano. Especial consideración de los Principios de Legalidad, culpabilidad y Oportunidad. *Revista de Derecho*, 4, 30-60.
- Gonzales, J. (1989). *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*. Madrid: Civitas SA.
- Guiliani, C., & Navarrine, S. (1987). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- Gurfinkel, L., & Russo, E. (1990). *Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*. Buenos Aires: Depalma.
- Laguna de Paz, J. (2017). Culpabilidad Y Responsabilidad Personal En Las Sanciones Administrativas En Materia De Defensa De La Competencia En El Derecho Europeo Y

Español. *Revista de Derecho*(18), 159-187. Obtenido de <https://revistas.udep.edu.pe/derecho/article/view/1610>

- Landa, C. (2006). Bases Constitucionales Del Nuevo Código Procesal Penal Peruano. *Revista Institucional Academia de la Magistratura*(7), 143-154.
- López, J. (1992). *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons.
- Luna, R. (2001). El Derecho a no Autoinculparse en el Ordenamiento Tributario Español. *Tesis de Doctorado de la Universidad Complutense de Madrid*, <https://eprints.ucm.es/id/eprint/4611/1/T26079.pdf>.
- Madau, M. (2013). Aplicación de los Principios de la Potestad Sancionatoria Contenidos en la Ley 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General en el Ámbito Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Tomo III – XII*(56), 201-270. Obtenido de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/06\\_Rev56\\_Madau.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/06_Rev56_Madau.pdf)
- Marín, G. (2018). Constitución, Deber De Contribuir y Obligación Tributaria. Funciones y Vertientes del Principio de Capacidad Económica en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Actualidad Jurídica Uria Menéndez*(50), 38-47.
- Morón, J. (2005). Los Principios Delimitadores de la Potestad Sancionadora de la Administración Pública en la Ley Peruana. *Advocatus*.
- Morón, J. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Nieto, A. (2002). *Derecho Administrativo Sancionador* (Tercera ed., Vol. Ter). Madrid: Tecnos.
- Nieto, A. (2005). *Derecho Administrativo Sancionador* (Cuarta ed.). Madrid: Tecnos.
- Nieto, A. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador* (Quinta ed.). Madrid: Tecnos.
- Niño de Guzman, L. (2019). Responsabilidad Objetiva Relativa a Propósito De La Reforma Administrativa Constitucional. *Vox Juris*, 37(1), 99-111.
- Obiol, E. (2018). La Responsabilidad Subjetiva U Objetiva En El Procedimiento Administrativo Sancionador En La Legislación Peruana. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 48(129), 491-506.
- Peña, M., & Rosales, C. (2001). El interés público en el Constitucionalismo Post Moderno. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, 483-502.

- Restrepo, C. (2008). La Responsabilidad Objetiva En El Derecho Sancionatorio Tributario Vista Por La Corte Constitucional. *Revista Visión Contable*(6), 63-91. Obtenido de <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/408>
- Restrepo, C. (2015). Los Principios y Garantías del Debido Proceso Penal y su Aplicación en Materia Tributaria. *Revista Ratio Juris*, 10(20), 61-86.
- Román, C. (s/f). El Derecho Administrativo Sancionador en Chile. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*.
- Rubio, M. (2006). *El Estado Peruano según la Jurisprudencia del tribunal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rubio, M. (2012). *El Test de Proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rubio, M. (2013). *Los Derechos Fundamentales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sánchez, M. (2014). La Contribución a los Gastos Públicos un deber más allá de la Recaudación. *Revista de Direito Brasileira*, 9, 372-400.
- Sánchez, M. (2017). El Carácter Fundamental del Deber de Contribuir: El Derecho y la Ética de las Relaciones Tributarias. *Direito, Estado y Sociedade*(50), 179-207.
- Santy, L. (2017). El principio de culpabilidad como responsabilidad subjetiva en el derecho administrativo sancionador. *Administración Pública & Control*(44), 70-76.
- Serrano, I. (2018). La Justicia Tributaria en el Deber De Contribuir. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*(8), 121-134.