

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



La culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en
Derecho con mención en Derecho de la Empresa que presenta:

Mariano Miguel Castañeda Ferradas

Asesor:

Renné Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2025


Informe de Similitud

Yo, Villagra Cayamana, Renée Antonieta, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesora del trabajo de investigación titulado la culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias del autor Castañeda Ferradas, Mariano Miguel, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 12 %. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 16/04/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y el trabajo de investigación, 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 abril 2025

Apellidos y nombres de la asesora: Villagra Cayamana, Renée Antonieta	
DNI: 29595176	Firma 
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-4054-8113	

“La culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias”

Resumen Ejecutivo

A través del presente trabajo de investigación el autor efectúa un análisis del sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa de las infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario peruano, cuestionando la vigencia de este tipo de responsabilidad que viene imperando en nuestro ordenamiento jurídico tributario desde hace más de cuatro décadas, a fin de proponer la aplicación de un sistema de responsabilidad subjetiva, de corte garantista a favor de los contribuyentes en el marco de la Constitución Política del Perú y tratados internacionales suscritos. El autor parte de la unidad del ius puniendi estatal y sus dos manifestaciones, la penal y la administrativa, de amplia aceptación por la doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, para sostener que en un Estado constitucional de derecho, los principios constitucionales como el de legalidad, debido proceso, derecho de defensa, presunción de inocencia, culpabilidad, entre otros, son de aplicación en el derecho administrativo sancionador como verdaderos límites al ejercicio de la potestad tributaria y potestad sancionadora administrativa. Desde el punto de vista constitucional no se encontraría justificado un sistema de responsabilidad objetiva basado en el deber de los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos, por cuanto derechos fundamentales como el debido proceso y presunción de inocencia si bien podrían limitarse en su ejercicio, nunca podrán ser desplazados. De allí que la culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias no sería con el mismo rigor que en el derecho penal, sino revestida de ciertos matices por las propias características del derecho administrativo sancionador. Así, se exigirá el dolo en las infracciones que inciden en obligaciones sustanciales, en tanto que el matiz de culpabilidad exigible en las infracciones que inciden en obligaciones formales será la imprudencia, permitiéndose al sujeto infractor alegar la concurrencia de causas de exclusión de responsabilidad.

ÍNDICE

Resumen Ejecutivo	3
Indice	4
Introducción	6

CAPÍTULO I: EL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

10

1.1	El sistema de responsabilidad en el derecho tributario sancionador	10
1.2	Aspectos de la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador	15
1.3	Pronunciamientos de actores jurídicos relevantes sobre la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador	21

CAPITULO II: PRIMACÍA DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES EN LA DETERMINACIÓN Y SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

27

2.1	Principios y garantías constitucionales de la Potestad Tributaria y Sancionadora	27
2.2	Análisis de constitucionalidad del sistema de responsabilidad tributaria vigente	34
2.2.1	Nen bis in ídem.	35
2.2.2	Garantía del debido proceso.	37
2.2.3	Presunción Inocencia	39
2.3	Derechos fundamentales o deber de contribución fiscal	42

CAPÍTULO III: LA CULPABILIDAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

48

3.1	Concepción garantista del Derecho Administrativo Sancionador	
	48	
3.2	La matización del principio constitucional de culpabilidad en las infracciones tributarias	53
	3.2.1 Concepto de culpabilidad	54
	3.2.2 Elementos de la culpabilidad	55
	3.2.3 Formas de imputación de la culpabilidad	
	55	
	3.2.4. Matices del principio de culpabilidad	
	56	
	Conclusiones	66
	Referencias Bibliográficas	74
	Anexo 1	79



INTRODUCCIÓN

El Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF regula en el Libro Cuarto “Infracciones, sanciones y delitos” Título I, lo referido a las infracciones y sanciones administrativas.

Una de sus disposiciones conceptualiza 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.

En cuanto a la forma de su determinación, señala dicho Código que la infracción tributaria será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Pese a la redacción utilizada por el legislador nacional, consideramos que lo que se establece en puridad es un sistema de responsabilidad objetiva con prescindencia de la intencionalidad, negligencia o error que pueda tener el agente infractor al momento de la comisión de la infracción tributaria; sistema que a la luz de nuestro ordenamiento constitucional vigente resultaría cuestionado.

El tema central del presente trabajo de investigación gira en torno a si sería factible la aplicación del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias reguladas en el

Código Tributario peruano, para imponer las sanciones administrativas; es decir, la sustitución de un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa, por uno de responsabilidad subjetiva o culpabilidad.

El desarrollo del presente trabajo de investigación se realiza en tres (3) capítulos. El primero o también llamado estado del arte, trata lo relativo al sistema de responsabilidad en las infracciones tributarias, en el cual se analiza el sistema de responsabilidad en el derecho tributario sancionador, los aspectos de la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, así como pronunciamientos de actores jurídicos relevantes sobre la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador.

En el segundo capítulo o problema de investigación trata lo referente a la primacía de los derechos constitucionales en la determinación y sanción de las infracciones tributarias, en el cual se analizan los principios y garantías constitucionales de la Potestad Tributaria y de la Potestad Sancionadora Administrativa. Se efectúa un análisis de constitucionalidad del sistema de responsabilidad tributaria vigente, así como se dedica un apartado al análisis entre derechos fundamentales o deber de contribución fiscal.

Finalmente, el tercer capítulo o discusión, trata acerca de la concepción garantista del Derecho Administrativo Sancionador, para finalmente dar cuenta de la matización del principio constitucional de culpabilidad en las infracciones tributarias como propuesta del autor.

Parte de los objetivos del presente trabajo de investigación es analizar la posibilidad de exigir la aplicación del principio de culpabilidad del Derecho Penal en el Derecho tributario sancionador o Derecho penal tributario, indagando sobre la constitucionalidad del sistema de responsabilidad objetiva y su compatibilidad con el modelo garantista del derecho administrativo sancionador asumida por el Estado peruano conforme a instrumentos internacionales, así como evaluar posibles matices de la culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias, recurriendo para ello a la argumentación jurídica constitucional, método jurisprudencial, legis jurisprudencial, doctrinal y comparado.

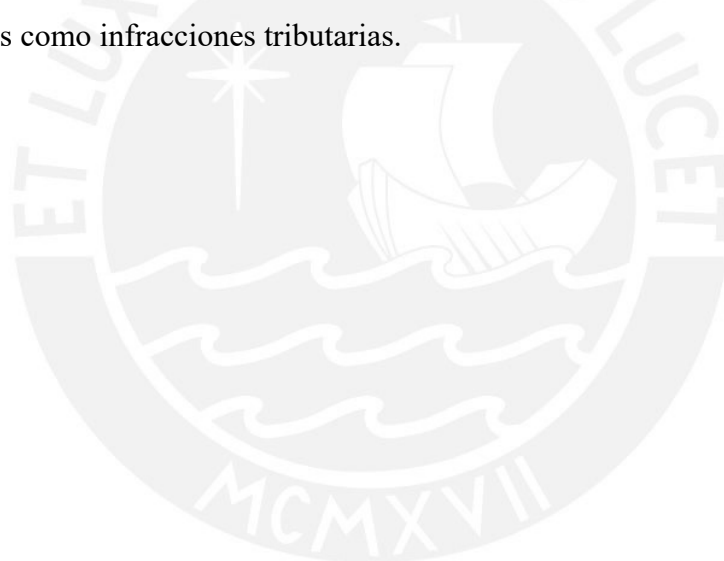
En suma, el presente trabajo de investigación efectúa el análisis del sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa de las infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario peruano, a fin de cuestionar la vigencia de este tipo de responsabilidad que impera en el ordenamiento jurídico tributario desde hace más de cuatro décadas, con la finalidad de proponer la aplicación de un sistema de responsabilidad subjetiva o culpabilidad, de corte garantista a favor de los contribuyentes en el marco de la Constitución Política del Perú y tratados internacionales suscritos por el Estado peruano. Se parte de la unidad del ius puniendi estatal y sus dos manifestaciones, la penal y la administrativa, de amplia aceptación por la doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, para sostener que en un Estado constitucional y social de derecho, los principios constitucionales como el de legalidad, debido proceso, derecho de defensa, presunción de inocencia, culpabilidad, entre otros, son de aplicación en el derecho administrativo sancionador como verdaderos límites al ejercicio de la potestad tributaria y potestad sancionadora administrativa.

Analizando pronunciamientos de los Tribunales Constitucionales de Perú y España, así como jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, doctrina y legislación nacional como la Ley N°27444 y los Decretos Legislativos N°1272 y N°1311, se considera que desde el punto de vista constitucional no se encontraría justificado el actual sistema de responsabilidad objetiva, basado en una eficacia del actuar administrativo o en el deber de los ciudadanos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos implícitamente recogido de manera conjunta en los artículos 38, 43 y 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. En ese sentido, se acota la discusión en poder establecer si el deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través del tributo puede en su ejercicio limitar o restringir derechos fundamentales, cuanto más si el artículo 74 del texto constitucional establece justamente con uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, el pleno respeto de los derechos fundamentales de la persona.

En esta línea de argumentación, es posible afirmar que la eficacia directa de los derechos fundamentales como el debido proceso y la presunción de inocencia, en un punto de equilibrio con el interés general (interés público) bien podrían ser restringidos por este, pero nunca desplazados.

De esta manera, convenimos en afirmar que la aplicación del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias resulta más favorable y satisfactorio para el contribuyente, que el deber de contribución fiscal. De allí que la hipótesis planteada en el presente trabajo de investigación quedaría demostrada en el sentido que resultaría factible exigir la aplicación del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias, si bien no con el mismo rigor que en el derecho penal, pero si revestida de ciertos matices que se propone en el capítulo tercero, dadas las propias características del derecho administrativo sancionador.

Finalmente, si bien analizamos algunos supuestos de infracciones tributarias en la línea de lo argumentado, dejamos en claro que no es el objeto central de la presente investigación analizar cada uno de los diferentes supuestos de hecho tipificados como infracciones tributarias; ni mucho menos, analizar si las sanciones previamente establecidas, resultan proporcionales o no a las conductas tipificadas como infracciones tributarias.



CAPÍTULO I: EL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1.1 El sistema de responsabilidad en el derecho tributario sancionador

El Estado tiene un deber de promoción del bien común, el mismo que viene impuesto por nuestra Carta Política según la cual, “la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado” (Constitución Política del Perú, 1993, art.1). Ello implica que el Estado se encuentre obligado a adoptar todas las medidas necesarias a efectos de cumplir un rol de conformación social que responda a estos valores y bienes constitucionales.

Dentro de tales medidas se encuentran las necesarias para exigir el cumplimiento de las obligaciones y/o deberes a cargo de los ciudadanos y, de ser el caso sancionar a aquellos agentes que incumplen tales obligaciones, lo que se conoce como la potestad punitiva del Estado. Dicha potestad punitiva no es ilimitada, sino que se encuentra sujeta al cumplimiento de ciertas exigencias referidas a determinados requisitos formales y sustanciales, los mismos que constituyen garantías de los ciudadanos en su relacionamiento con el Estado.

La potestad punitiva del Estado se ejerce a través del Derecho Penal y del Derecho Administrativo Sancionador, las mismas que son ejercidas por el Poder Judicial y las diversas entidades conformantes del Poder Ejecutivo, respectivamente. En el caso de entidades con funciones administrativas, entre las cuales se encuentra la Administración Tributaria, las mismas tienen la potestad de determinar e imponer sanciones originadas en la realización de conductas, acción u omisión, contrarias a las normas administrativas cuyo control de su cumplimiento les ha sido encargado.

Tal potestad ha sido establecida por el Capítulo II del Título IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, “Procedimiento Sancionador”, el mismo que constituye un marco general que disciplina dicha potestad para determinar infracciones e imponer sanciones a los administrados.

Asimismo, en el caso particular de las sanciones administrativas de índole tributaria, esta potestad goza de un reconocimiento conferido por el Código Tributario peruano, encontrándose circunscrita al cumplimiento de ciertos principios reconocidos en la normatividad que orientan y limitan su ejercicio. De esta manera, el reconocimiento de los principios de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria constituye una garantía de los contribuyentes frente a las actuaciones punitivas de dicho ente administrativo y a su vez, un límite para las actuaciones de dicha entidad.

Sobre el particular, es importante traer a colación lo siguiente:

la Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria consiste en la facultad de la que goza dicho ente de determinar e imponer sanciones administrativas como consecuencia de la acción u omisión del deudor tributario, responsable o tercero que incumpla obligaciones formales o sustanciales. A su vez, dicha facultad debe ser ejercida respetando las normas contenidas en el Código Tributario atendiendo a la especialidad de la materia, y en aquello que no se encuentre regulado, se deberán aplicar los principios y las normas contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General, y que sirven como marco referencial para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. (Cordero, 2012, p.148)

En la línea expuesta es de nuestro interés en este apartado abordar como es que se define y se aplica el principio de culpabilidad en el contexto de las infracciones tributarias en el sistema legal peruano, concebida la infracción tributaria como expresión o manifestación del poder sancionador del Estado, sin dejar de mencionar el concepto de infracción tributaria asumido por la doctrina y especialmente por el Código Tributario peruano.

En general, a decir de Sainz de Bujanda, “el concepto de infracción presupone una conducta contraria a una norma jurídica” (Sainz de Bujanda, 1991, p. 403). Haciendo una inferencia a partir del concepto señalado, podríamos afirmar que la infracción tributaria es una conducta contraria a una norma jurídica tributaria. Conocida también como ilícito tributario, la infracción tributaria es cuando menos una falta al ordenamiento jurídico tributario.

Así, para el vigente Código Tributario peruano cualquier acción u omisión que implique la transgresión de normas tributarias es considerada infracción tributaria, si se encuentra tipificada como tal en leyes o decretos legislativos (Decreto Supremo N°113-2013-EF, 2013, art.164). A continuación, en cuanto a la forma de determinar la infracción tributaria, señala:

la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos... (Decreto Supremo N°113-2013-EF, 2013, art.165).

Al margen de la utilidad o no del concepto empleado por el legislador nacional, el cual puede ser correcto o incorrecto, a través del presente trabajo interesa determinar el sistema de responsabilidad que rige las infracciones tributarias en el sistema legal peruano, pues en nuestro ordenamiento jurídico tributario, existiría una situación particular por cuanto si bien se ha diferenciado en el Código Tributario las infracciones tributarias de los delitos, los mismos que cuentan con un tratamiento diferencial, a decir de cierto sector de la doctrina, algunas infracciones se habrían criminalizado observándose como regla general, una clara diferencia entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal (Calderón et al., 2004, p.79).

Sin embargo, consideramos qué en el caso peruano, lo que existe en el fondo es una aparente diferenciación entre el ilícito tributario (administrativo) y el ilícito penal tributario o si se quiere

decir de otro modo, existe una diferenciación formal más no sustancial de los mismos, cuya diferencia obedecería a razones fundadas exclusivamente en valoraciones políticas sociales.

A título de ejemplo, podría citarse el caso de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 178° del Código Tributario, modificado por los Decretos Legislativos N° 1263 y N° 1311, publicados en el Diario Oficial El Peruano el 10 y 30 de diciembre de 2016, respectivamente, las cuales a su vez están tipificadas como delito según lo previsto en el Decreto Legislativo N° 813 – Ley Penal Tributaria; lo cual no hace sino, hacer menos clara la aludida diferenciación.

Por tanto, la comisión de una infracción tributaria puede ser determinada de manera objetiva o haciendo un análisis más exhaustivo, en relación a otros elementos necesarios para atribuir responsabilidad, por un acto o hecho realizado por un determinado sujeto. Como se señaló *ut supra*, para la determinación de las infracciones tributarias, nuestro Código Tributario dispone que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente. Así una lectura literal y aislada del texto normativo supondría afirmar que la sola comprobación en la realidad de la conducta tipificada como infracción sería suficiente para la imposición de sanciones pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. Como afirma Huamaní (2005, p.817), bastaría que la Administración Tributaria verifique en la realidad la comisión del hecho tipificado como infracción, sin evaluar, investigar ni acreditar, la existencia de intencionalidad *dolo* o culpa en su comisión o la concurrencia de alguna circunstancia personal del mismo o de terceros que pudieran haber influido en tal comisión.

En otras palabras, la simple verificación de la realización de la acción u omisión infractora permitiría a la Administración Tributaria, la determinación de la infracción y la aplicación de la sanción administrativa correspondiente, resultando irrelevante para efectos de tal determinación, que la comisión u omisión del acto se haya realizado intencionalmente, por negligencia o por error de su autor y/o responsable. Como consecuencia de lo anterior, las infracciones tributarias se configurarían con prescindencia de la intencionalidad del infractor; por lo que resulta intrascendente que el sujeto infractor haya conocido o no que su conducta constituía una infracción

tributaria sancionable, sino que basta con que se haya realizado la conducta que origina la infracción.

Coincidimos con Iannacone (2002, p. 552), en el sentido que se confunde el concepto determinación objetiva de la infracción tributaria con el de responsabilidad objetiva de la infracción, a tal punto que lo previsto en el Código Tributario peruano se contrapone al principio general rector previsto en el Título Preliminar del Código Penal peruano, según el cual “la pena requiere de la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva” (Decreto Legislativo N° 635, Código Penal, 1991, Art. VII).

Al respecto, como veremos a continuación, una cosa es la determinación objetiva de la infracción tributaria, y otra muy distinta, la responsabilidad objetiva. El citado artículo 165 del Código Tributario se refiere a la primera opción: la determinación objetiva de la infracción. Por tanto, resultaría correcto afirmar que lo importante en la determinación de una infracción tributaria es constatar si dicha conducta desplegada en la realidad, calza o no calza en la descripción de la infracción, al margen del elemento subjetivo del sujeto responsable de su configuración (Caballero, 2004, p.15).

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, ello, no debe implicar per se responsabilidad administrativa para el presunto infractor. En estricto, consideramos que, a efectos de atribuir responsabilidad administrativa a un determinado sujeto, una vez determinada la comisión de una infracción, corresponde verificar si resulta posible exigirle al presunto infractor, actuar de una manera distinta para la configuración de la responsabilidad.

Pese a haber quedado claro que la determinación objetiva de la infracción y la responsabilidad objetiva son dimensiones completamente diferentes, pareciera que en nuestro Código Tributario peruano la primera (determinación objetiva) lleva implícita a la segunda (responsabilidad objetiva); es decir, el Código Tributario contemplaría un sistema de responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias.

En puridad, nuestro Código Tributario establece un sistema de responsabilidad objetiva con prescindencia de la intencionalidad (dolo), negligencia (culpa) o error que pueda tener el sujeto al momento de la comisión de la infracción; sistema de responsabilidad que a la luz de nuestro ordenamiento jurídico constitucional y los cambios normativos introducidos en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, resultaría cuestionado.

En el siguiente apartado ahondaremos sobre la posibilidad de exigirle al sujeto, si pudo haber actuado de una manera distinta, una vez determinada objetivamente la infracción, con la finalidad de introducirnos en la figura del reproche administrativo como parte inherente de un sistema de responsabilidad subjetiva o culpabilidad.

1.2 Aspectos de la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador

La culpabilidad en las infracciones tributarias en la actualidad no es un tema pacífico en nuestro ordenamiento jurídico, por cuanto la determinación objetiva de las infracciones tributarias previstas en el Código Tributario peruano podría estar colisionando con derechos constitucionales del contribuyente como bien sería el derecho a la presunción de inocencia (presunción de licitud), debido proceso, derecho de defensa, libertad de empresa, entre otros. Si bien dicho tratamiento en la doctrina y legislación comparada se encuentra bastante desarrollado, en nuestro caso, históricamente la forma objetiva de determinar dichas infracciones, cuando menos se remonta al Decreto Supremo N° 395-82-EFC, que aprueba el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, señalando en su artículo 146, que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias. Es decir, a lo largo de 40 años, pasando por la Constitución Política de 1979, los Códigos Tributarios peruanos han mantenido tal regulación, la cual estaría distante a las modificaciones legislativas de corte garantista vigentes y pronunciamientos jurisprudenciales que trataremos más adelante.

En la actualidad, la doctrina, la jurisprudencia y la normatividad vigente reconocen que la pena y la sanción administrativa son expresiones del *Ius Puniendi* del Estado – que es único, por cierto. La potestad sancionadora de la Administración Pública forma parte de una misma potestad punitiva del Estado de manera conjunta con la potestad penal, por ello, es aceptado la aplicación matizada

de los principios inspiradores del orden penal al derecho administrativo sancionador; por lo que hoy en día no cabe duda que principios como el de *legalidad, tipicidad, proporcionalidad, derecho de defensa, presunción de inocencia y non bis in ídem* son de aplicación al derecho administrativo sancionador. Como diría Baca, negar la aplicación matizada de dichos principios supondría negar la unidad del ius puniendi. (2019, p. 339).

Aceptada la tesis de la unidad del ius puniendi estatal lo cual no implica desconocer sus desventajas, convenimos en afirmar su existencia y utilidad práctica para el desarrollo del Derecho Administrativo Sancionador. Superada esta etapa y asumida la tesis de la unidad superior del poder punitivo del Estado y de sus dos manifestaciones (penal y administrativa), lo que importa en la actualidad no es la existencia o justificación de la potestad administrativa sancionadora, sino conseguir que ésta presente idénticas o similares garantías que los procesos penales.

En esa línea de que la potestad administrativa sancionadora se vea revestida de similares garantías que los procesos penales, resulta ilustrativo el pronunciamiento del Tribunal Supremo de España, en el cual se describe el alcance del ius puniendi bajo el siguiente enfoque:

todo derecho de carácter sancionador, esto es, tanto al Derecho Penal común como al especial, tanto al Derecho penal general como al Derecho Sancionador Administrativo [...] por ser natural que el Estado, en el ejercicio de su potestad punitiva, sea cual sea la jurisdicción o campo en el que se produzca, venga sujeto a unos mismos principios (Sentencia del Tribunal Supremo Español, 4/6/1986, fundamento quinto).

Al margen de las fases del proceso evolutivo de integración entre el derecho administrativo (sancionador) y el derecho penal, la jurisprudencia y la doctrina han jugado un papel primordial en ello; actualmente no se discute que la aplicación al Derecho Administrativo Sancionador de los principios del Derecho Penal deba hacerse de una forma matizada, lo que significa que no siempre y no todos los principios penales son aplicables sin más a los ilícitos administrativos. Advertimos pues, que la aplicación de los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador, es una realidad concreta, tangible, de imposible negación; centrándose la discusión en determinar qué principios van a ser aplicados y, sobre todo, hasta qué punto van a serlo.

En lo que respecta a los principios del Derecho Penal aplicables al Derecho Administrativo Sancionador, convenimos en afirmar que:

cuando se declara que las mismas garantías observables en la aplicación de las penas han de respetar cuando se trata de imponer una sanción administrativa, no se hace en realidad referencia a todos y cada uno de los principios o reglas reunidos en la Parte General del Derecho Penal; sino a aquellos a los que el Derecho Penal debe someterse para satisfacer los postulados del Estado de Derecho, que son principios derivados de los declarados en la Constitución como fundamentales (Quintero, como se cita en Nieto, 2005, p.166).

Los principios de presunción de inocencia, legalidad e interdicción de arbitrariedad, constituyeron la primera aproximación de ese postulado. Sin embargo, en vista que una lista de principios no podría ser segura ni exhaustiva, surgió la interrogante de que si la referencia habría que limitarse taxativa y únicamente a los principios constitucionalizados expresamente, reduciéndose así el repertorio de principios aplicables significativamente, o en todo caso estos deberán prevalecer sobre las normas sancionadoras, aunque tengan rango de ley expresamente. Diferente tratamiento han de recibir los principios no constitucionalizados, los cuales se aplicarán única y exclusivamente ante el silencio de la ley administrativa.

Desde esa perspectiva, la doctrina española expone dos proposiciones recíprocamente complementarias, afirmando que:

1ª. En todo caso son aplicables los principios punitivos constitucionalizados, que se entenderán comunes a todo el ordenamiento punitivo del Estado, aunque originariamente procedan del Derecho Penal y que, naturalmente, han de prevalecer sobre cualquier disposición del legislador.

2ª. Pero también son aplicables al Derecho Administrativo Sancionador los principios propios del Derecho Penal no constitucionalizados; si bien en tal caso no han de prevalecer sobre los específicos del otro ámbito que tengan rango de ley (Nieto, 2005, p.167).

Ahora bien, como se desprende de lo expuesto no solo la doctrina sino principalmente la jurisprudencia, reconocen que la pena y la sanción administrativa son expresiones del *Ius Puniendi* del Estado – que es único, por cierto. Dicho de otro modo, la potestad sancionadora de la Administración Pública forma parte de una misma potestad punitiva del Estado de manera conjunta con la potestad penal, siendo uniformemente aceptado que, con ciertos matices, son de aplicación los principios inspiradores del orden penal al derecho administrativo sancionador (García y Fernández, 1999, p.165).

Hoy en día, no hay duda de que principios de orden penal como el de legalidad, tipicidad, proporcionalidad, derecho de defensa, presunción de inocencia, *non bis in ídem*, entre otros, son de aplicación al derecho administrativo sancionador. Entonces, cabe cuestionarse por qué no habría de hacer extensiva la aplicación del principio de culpabilidad a todo derecho administrativo sancionador incluido el derecho tributario sancionador; si es un principio de rango constitucional y rector del derecho penal, tan igual como lo son los principios aludidos, habida cuenta que lo determinante de la potestad administrativa sancionadora en la línea expuesta, es fijar con un elevado nivel de exactitud los límites para su ejercicio. Ahora bien, desde la óptica de los ciudadanos, dichos límites se transforman en derechos subjetivos de titularidad de estos y consisten en ser pasibles de ser sancionados únicamente en los casos legalmente estipulados, debiendo tales sanciones ser impuestas por la autoridad competente mediante el procedimiento legal previsto.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional Español estableció los límites que la potestad sancionadora de la Administración debe respetar; de los cuales nos interesa destacar “[...] c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos por el artículo 24 de la Constitución [Española], que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para la imposición de sanciones” (Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 77/1983, fundamento 3).

Nótese que la referida sentencia implícitamente está condicionando el ejercicio de los derechos de defensa a la existencia de un procedimiento administrativo, el mismo que de no existir, vaciaría de contenido el derecho de defensa ya que sería materialmente imposible su ejercicio. Como se apreciará más adelante en otro apartado, es jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional

peruano que el derecho de defensa es parte integrante del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139 inciso 3) de la Constitución Política del Perú.

De esta manera, remitiéndonos al tema que intentamos demostrar, siguiendo el argumento expuesto por el profesor Nieto (2005), una primera línea esbozada sería afirmar que el principio de culpabilidad es de aplicación a nuestro Derecho Administrativo Sancionador, por ser un principio constitucionalizado, el cual se encuentra implícitamente reconocido en el listado de derechos fundamentales previsto en la Carta Política del país, conforme al cual “toda persona tiene derecho, a la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia, toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad” (Constitución Política del Perú, 1993, art.2, inciso 24, literal e).

Tal como se alegó en el apartado anterior, pareciera que nuestro Código Tributario peruano contempla un sistema de responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias, implícito en el concepto de determinación objetiva, en virtud del cual no resultaría necesario evaluar, investigar ni acreditar, la existencia de intencionalidad dolo o culpa del sujeto, la concurrencia de alguna circunstancia personal del mismo o de terceros que pudieran haber influido en la comisión de la infracción tributaria.

Como hemos manifestado se sigue confundiendo el principio de la determinación objetiva de la infracción tributaria con el de responsabilidad objetiva. Sin embargo, debemos precisar que nos encontramos ante conceptos distintos. Conforme a lo indicado, la determinación objetiva de la comisión de una infracción, es un acto preliminar de indagación o comprobación, es un ejercicio práctico vinculado a la verificación de determinados hechos fácticos indicados en la norma como actos u omisiones que constituyen infracción. En efecto, sólo una vez determinado ello, es cuando debe verificarse si resulta exigible que un determinado sujeto, al que se le atribuye la comisión de la infracción, sea responsable de asumir las sanciones que podrían derivarse de este último hecho.

Por tanto, la determinación objetiva de la infracción que viene delimitada por los hechos es un aspecto completamente distinto a la imputación que se hace de esos hechos a un sujeto

determinado, no siendo posible responsabilizarlo por un hecho que no depende de sí mismo (Iannacone, 2002, p. 552).

En materia penal, en el concepto de culpabilidad lo fundamental es el reproche que puede hacer la colectividad sobre la acción u omisión realizada, en el sentido que si no se pudo exigir a un sujeto un comportamiento distinto no habrá responsabilidad. Ello también es aplicable al campo de las infracciones tributarias, toda vez que de no verificarse que un sujeto pudo actuar de una manera distinta a la que configuró la infracción, no debería proceder atribuirle sanciones al mismo.

Como hemos expresado anteriormente, el artículo 165 del Código Tributario peruano sólo se refiere a la primera posibilidad: la determinación objetiva de la infracción, mas no a la atribución de responsabilidad al supuesto sujeto infractor. En ese entendido, ningún postulado del Estado Constitucional de Derecho podría justificar que la Administración Tributaria aplique automáticamente una sanción por la sola verificación en la realidad de la comisión u omisión infractora del orden tributario, sin entrar a valorar la intencionalidad del agente infractor, la concurrencia de alguna circunstancia personal del mismo o de terceros que pudieran haber influido en la comisión de la infracción tributaria.

El rol recaudador de la Administración Tributaria por sanciones tributarias, no podría estar exenta del reproche administrativo que debiera hacerse al presunto infractor, de allí que consideramos que la exigencia del reproche administrativo al contribuyente como acto previo a la imposición de una sanción es ineludible en un Estado constitucional de derecho, visto ello como una real garantía a los límites del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Por tanto, es válido afirmar que la discrecionalidad de la Administración Pública, sea justificada en la eficacia del actuar administrativo o en un alegado deber de contribución fiscal, no autorizan a la Administración Tributaria a desconocer garantías mínimas de un Estado constitucional de derecho. En ese sentido, la determinación de la comisión de infracciones, y consecuente aplicación de sanciones tributarias no podría estar exenta de la exigencia de un reproche administrativo, que debiera hacer la Administración Tributaria como requisito sine qua non a efectos de imponer una sanción, ya que sanciones de tipo pecuniario, decomiso de bienes, o cierre temporal de

establecimientos, sin un debido procedimiento, atentaría claramente en contra de los derechos fundamentales de la persona como contribuyente, tales como el derecho a la presunción de inocencia, el derecho al debido proceso, el derecho a la propiedad, el de libertad de empresa, asociación, entre otros.

Dicho de otra manera, la Administración Tributaria no debería poder realizar su labor de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, al margen de la necesidad de acreditar un reproche administrativo, que como garantía de un Estado de Derecho debe exigírsele al presunto infractor. Como veremos más adelante los compromisos internacionales asumidos por el Estado peruano motivaron cambios normativos en el ordenamiento jurídico nacional para una mayor protección de los derechos ciudadanos, introduciéndose garantías de seguridad jurídica en el capítulo de la potestad sancionadora de la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo una de ellas el reconocimiento explícito, y por primera vez, del principio de culpabilidad o responsabilidad administrativa subjetiva.

Es importante comprender que el derecho tributario sancionador también puede nutrirse de los principios constitucionales que fundamentan el *ius puniendi*, sin menoscabar su eficacia administrativa. Si bien aceptamos que los conceptos, institutos y principios jurídicos forjados en el derecho penal adquieren matices y significados especiales al entrar en contacto con la realidad jurídico tributaria, ello no debe ser una excusa en perjuicio o menoscabo de las garantías de los ciudadanos-contribuyentes, en aras de una presunta eficacia administrativa o un enfoque de contribución fiscal. Por tanto, sostenemos que la aplicación del principio de culpabilidad sería factible de ser exigida al Instructor administrativo al momento de imponer las sanciones administrativas por la comisión de infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario peruano.

En la medida que la sanción a las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, la permanencia de un sistema de responsabilidad objetiva o sin exigencia de culpabilidad, resultaría inadmisibles en nuestro ordenamiento jurídico constitucional peruano.

1.3 Pronunciamientos de actores jurídicos relevantes sobre la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador

La inexistencia de una parte general en el Derecho Administrativo Sancionador, hizo que el funcionamiento y aplicación de las sanciones administrativas se encuentren sujetas a los principios de orden penal, concretándose con el proceso integrador entre ambas disciplinas jurídicas y del paso del tiempo, los matices con que se aplican dichos principios al campo de las sanciones administrativas.

Buena cuenta de lo que se viene manifestando en los apartados precedentes, ha sido precisada tiempo atrás por la jurisprudencia constitucional española a través del Tribunal Constitucional y Supremo Tribunal Español, en Sentencia de 8 de junio de 1981, indicando que:

los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Sancionador, dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado [...] hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales (Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 18/1981, fundamento 2)

Respecto al alcance de los principios a ser aplicados, la doctrina acepta que no es lícita una aplicación automática de un ámbito a otro; sino que, -tal como se afirmó en el apartado anterior- la aplicación a de hacerse con ciertos o algunos matices y no mecánicamente. Lo cierto es que tal aplicación debe realizarse con atenuado rigor y mayor flexibilidad.

A propósito de ello, el Tribunal Constitucional Español a través de un recurso de inconstitucionalidad tuvo la oportunidad de pronunciarse en relación con determinados preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, expresando que “la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo Sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices; esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico” (Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 76/1990, fundamento 4).

En resumidas cuentas, queda claro que la aplicación de los postulados propios del Derecho Penal en el Derecho Administrativo Sancionador no será ni mecánica ni automática; sino que se exigirá una aplicación debidamente adaptada al campo que los importa. En esta línea, no debe caber la menor duda que el principio de culpabilidad como uno de los principios rectores de todo Estado Constitucional de Derecho, resulta de aplicación al derecho sancionador y por ende al derecho tributario sancionador.

En el caso peruano, encontramos jurisprudencia de diversos actores relevantes como el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema de Justicia de la República y el Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas en los cuales se aborda el tema de la culpabilidad desde el punto de vista de sus respectivas competencias.

Sobre la materia que nos ocupa corresponde referirnos a los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional peruano. Así como órgano de control de la Constitución Política del Perú y garante del respeto de los derechos fundamentales de la persona humana como fin supremo de la sociedad y del Estado peruano, tuvo la oportunidad de pronunciarse en el caso Ramos Colque, sobre la aplicación de los principios de orden penal al derecho administrativo sancionador, al expresar que:

es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador, el cual incluye, naturalmente, al ejercicio de potestades disciplinarias en el ámbito castrense. Una de esas garantías es, sin lugar a dudas, que las faltas y sanciones de orden disciplinario deban estar previamente tipificadas y señaladas en la ley. (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2050-2002-PA, fundamento 8).

Pese a lo antes expuesto, consideramos que lo establecido por el artículo 165 del Código Tributario peruano respecto al sistema de responsabilidad objetiva implícito en el concepto de determinación objetiva de la infracción, es contradictorio al pronunciamiento garantista de nuestro tribunal constitucional antes citado, sino que además contraviene el criterio del máximo garante

de la Constitución que en el caso Álvarez Rojas sentenció que:

un límite a la potestad sancionadora del Estado está representado por el principio de culpabilidad. Desde este punto de vista, la sanción penal o disciplinaria, solo puede sustentarse en la comprobación de responsabilidad subjetiva del agente infractor del bien jurídico. En ese sentido, no es constitucionalmente aceptable que una persona sea sancionada por un acto o una omisión de un deber jurídico que no le sea imputable (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2868-2004-AA, fundamento 21).

En otra ocasión, el máximo intérprete de la Constitución si bien expresa que existen diferencias entre la potestad de dictar sanciones administrativas y la de imponer sanciones penales, reconoce puntos en común entre ambas potestades, siendo el principio de culpabilidad uno de esos puntos comunes, sin desconocer que es más sencillo de apreciar la operancia de dicho principio en el derecho penal (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 1873-2009-PA, fundamento 12).

Como se advierte de tales pronunciamientos jurisprudenciales, desde el punto de vista constitucional existe un criterio reiterado del Tribunal Constitucional al reconocer jurisprudencialmente la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, especialmente por constituir un límite a la potestad sancionadora del Estado, de allí que sea factible exigir el reproche administrativo a título de responsabilidad subjetiva, no siendo aceptable sancionar a un ciudadano o contribuyente por una conducta que no le sea imputable.

Con anterioridad a dicho criterio interpretativo constitucional, de que el principio de culpabilidad es de aplicación al derecho administrativo sancionador, a pesar de que la infracción tributaria se determina de manera objetiva según lo dispuesto en el artículo 165 del Código Tributario, la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú “ha recurrido a la evaluación de la conducta del contribuyente y determinado como elemento de la infracción a la intención de evadir la obligación tributaria” (Casación N° 115-97, como se cita en Huamaní, 2005, p. 818).

Así también, en la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal como órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que constituye la última instancia administrativa en materia tributaria y aduanera, a nivel nacional, con competencia para resolver las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, encontramos pronunciamientos en los cuales se ha apartado de la determinación objetiva de la infracción tributaria), asumiendo por el contrario, una razonable evaluación de la responsabilidad del deudor tributario como presunto infractor.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal consideró como eximente de sanción la infracción cometida por caso fortuito o fuerza mayor (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1368-3-96, párrafo 14); por hecho imputable a la Administración Tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal N° 2633-I-95 párrafo 3); por inexistencia de un ilícito penal que determinaría que habría excedido la diligencia ordinaria del contribuyente para el cumplimiento de su obligación formal o por alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho, ajena a la voluntad del contribuyente (Resolución del Tribunal Fiscal N° 904-3-98, párrafos 11 y 12; Resolución del Tribunal Fiscal N° 039-3-98, párrafo 14 y Resolución del Tribunal Fiscal N° 082-3-97, párrafo 8).

Trayendo a colación la diferencia comentada en el apartado anterior [supra] entre determinación objetiva y responsabilidad objetiva, somos de la opinión que el Tribunal Fiscal en los casos listados, en estricto inaplicó la responsabilidad objetiva, que implícitamente recoge nuestro Código Tributario, en la medida que no pudo imputar tales hechos al presunto infractor; presupuesto básico de toda responsabilidad subjetiva como venimos defendiendo en el presente trabajo de investigación.

No obstante, lo anterior ello no implica negar que también existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los cuales se evidencia la aplicación de la responsabilidad objetiva implícita en la determinación objetiva de las infracciones tributarias del Código Tributario peruano. Así, en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal encontramos casos en los que por la sola determinación objetiva de la existencia de una infracción se imputa responsabilidad al contribuyente intervenido, sin analizar la posibilidad consistente en que si se podía exigir un comportamiento distinto a dicho sujeto.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado, indicando que:

no procede la reclamación contra resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, al verificarse que el contribuyente incurrió en dicha infracción al haber presentado extemporáneamente su declaración de junio de 2003, siendo irrelevante analizar si el rechazo del disquete que contenía la declaración (PDT) originó la presentación extemporánea, en tal sentido, carece de sustento lo alegado por el contribuyente cuando señala que no tuvo la intención de cometer la infracción, pues de acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario, las infracciones se determinan de forma objetiva (Resolución del Tribunal Fiscal N° 02205-5-2006, párrafos 7 y 8).

También se ha pronunciado de acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario, la infracción se determina de manera objetiva, por lo que no puede ser razón para eximirse de la sanción el alegato de desconocimiento de modificaciones legales (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1253-5-97, párrafo 7), o alegando que las infracciones se determinan de manera objetiva no siendo justificación del incumplimiento hechos vandálicos que alega haber sufrido el recurrente (Resolución del Tribunal Fiscal N° 664-5-2003, párrafo 30).

Lo importante de estos antecedentes en uno u otro sentido es que el Tribunal Fiscal, por lo menos implícitamente, admite en algunos casos que no es posible reprochar a los contribuyentes el incumplimiento de sus obligaciones -razón por la que no puede sancionar la infracción al no poder imputarles responsabilidad-, pese a que objetivamente sí se pudo determinar la infracción.

A modo de conclusión se puede decir que, no obstante el sistema de responsabilidad objetiva que lleva implícito el concepto de determinación objetiva de la infracción tributaria regulada en el artículo 165 del Código Tributario peruano, existen diversos pronunciamientos en la jurisprudencia nacional donde se ha ponderado el derecho de los contribuyentes como límite del ejercicio de la potestad administrativo sancionadora, por encima de la eficacia del actuar administrativo, incluso con prescindencia del deber de contribución fiscal.

CAPITULO II: PRIMACÍA DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES EN LA DETERMINACIÓN Y SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

2.1 Principios y garantías constitucionales de la Potestad Tributaria y Sancionadora

El hacer referencia a los derechos constitucionales en la determinación y sanción de las infracciones tributarias implica referirnos inexorablemente a los principios y garantías que nuestra Constitución Política del Perú reconoce a la persona humana como fin supremo de la sociedad y del Estado; esto es, en un Estado de Derecho.

Como es de público conocimiento y se ha expresado en el primer capítulo de este trabajo, la potestad administrativa sancionadora conjuntamente con la potestad penal, forman parte de un único y superior poder del estado, conocido como *ius puniendi*. Conviene así para fines del problema de investigación, referirse a la Potestad Administrativa Sancionadora en la Constitución Política del Perú, para luego hacer una mirada rápida de las garantías y límites de la potestad tributaria.

En nuestro ordenamiento jurídico constitucional, la potestad sancionadora de las entidades de la administración pública si bien no cuenta con una mención expresa en algunos de los títulos y/o capítulos del texto constitucional, si es posible afirmar que su reconocimiento se encuentra implícitamente en alguna de las disposiciones normativas de la Constitución Política del Perú de 1993. Por un lado, se tiene lo establecido en el capítulo relativo al Poder Ejecutivo como parte de la estructura del Estado en el cual el texto constitucional señala que “corresponde al Presidente de la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales” (Constitución Política del Perú, 1993, art. 118, inciso 1); de lo que es posible afirmar que para garantizar el cumplimiento de tal espectro normativo, resulta necesario recurrir -en caso de

incumplimiento- al desarrollo de acciones compulsivas o coercitivas sobre las personas que conforman el Estado. De otro lado, en el capítulo relativo a los derechos fundamentales de la persona, el texto constitucional establece categóricamente que “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley” (Constitución Política del Perú, 1993, art.2, inciso 24, literal d). Sin duda este postulado constitucional en la realidad peruana constituye la mayor aproximación de lo que actualmente se conoce como potestad administrativa sancionadora del Estado o *ius puniendi*.

No obstante, a lo largo del texto constitucional de 1993 podemos encontrar referencias a la parte dogmática de los derechos fundamentales de la persona. Ello sin lugar a dudas se encuentra presente por ejemplo en el ámbito constitucional tributario, pues nuestra Carta Política establece en el Capítulo IV del Título III “Régimen Económico” el denominado “Régimen Tributario y Presupuestal”, siendo de interés para fines de la presente investigación lo relacionado a la potestad tributaria o más precisamente los límites al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado. Así, además de señalar que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, indica expresamente que cuando el Estado ejerce la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, haciendo énfasis en que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (Constitución Política del Perú, 1993, art. 74).

Como se advierte, el Estado al ejercer la potestad tributaria no lo hace sin límites, sino sometido a unas garantías mínimas y a los derechos fundamentales de la persona, debiendo respetarlos. Si la potestad tributaria del Estado para crear o modificar tributos está sujeta a una serie de garantías y límites como son los derechos fundamentales de la persona, entre otros; entonces las acciones del acreedor tributario conducentes a exigir su cumplimiento, como es el pago de la obligación tributaria, también deben realizarse con pleno respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, puesto que la persona humana es el fin supremo de la sociedad y del Estado. No es posible concebir un Estado respetuoso de derechos fundamentales en cuanto a la creación o

modificación de tributos para sus conciudadanos, pero irrespetuoso de los mismos al momento de desplegar acciones para exigir su cumplimiento.

En esta línea de principios y límites a la potestad tributaria del Estado, la Corte Suprema de Justicia en la Casación N°4795-2018-Lima resalta las palabras del profesor Gamba (2011) al señalar que:

los principios tributarios limitan todas las decisiones de todos los poderes públicos, sean estas normativas (incluyendo la potestad reglamentaria) o aplicativas. Ello implica que tales decisiones no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios. Así lo tiene señalado expresamente el último párrafo del art. 74 de la Constitución, según el cual “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de los que establece el (referido) artículo”. Esta consideración especial determina que todos los ciudadanos, solo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales. De ahí, que se sostenga con acierto que los principios tributarios, al mismo tiempo que son límites a los poderes públicos, también constituyen derechos de los particulares (Como se cita en la Casación N° 4795-2018-LIMA, 2018, p.22)

Dicho precepto constitucional recoge una serie de principios orientadores del ejercicio de la potestad tributaria que a la par fungen como garantías para los contribuyentes. En suma, contempla los principios de legalidad y reserva de ley, el principio de igualdad, el principio de respeto de los derechos fundamentales, el principio de no confiscatoriedad, así como de manera implícita el principio de capacidad contributiva.

Como se aprecia, el principio de respeto de los derechos fundamentales constituye uno de los límites al ejercicio del poder tributario. No se trata de un simple enunciado, sino que de la mano de lo ya consagrado en el artículo 2 de la Constitución Política, se reafirma su estricta observancia y sujeción. En otras palabras, dicho precepto constitucional recoge el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales, pues hace referencia a los derechos fundamentales en general y no a uno en particular; lo que no impide reconocer, dada la naturaleza del poder tributario, que la

afectación a ciertos derechos es legítima si la ley no afecta el contenido esencial del derecho fundamental afectado; verbigracia el derecho de propiedad (LANDA, 2006, p. 45).

Se deduce así una suerte de equilibrio entre la tutela del interés general conocido como interés público y el respeto por los derechos fundamentales, a tal punto que el primero podría restringir el ejercicio de los segundos, pero nunca desplazarlos (NAPURÍ, 2009, p. 229).

Habiendo realizado una síntesis del precepto constitucional que regula la potestad tributaria, corresponde ahora referirnos a los principios recogidos en el Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano (Decreto Supremo N°113-2013-EF). Así, el artículo I del Título Preliminar, indica que el presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

Por su parte, el artículo IX del Título Preliminar establece la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario al señalar que, en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. De otro lado, en cuanto a los principios de la potestad sancionadora, en el artículo 171 establece que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Dado que el artículo 165 del Código Tributario señala que la infracción será determinada de manera objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras, es necesario preguntarse si dicha disposición normativa es compatible con la realidad administrativa punible, que al momento de determinar la infracción tributaria sin tomar en cuenta la intención del infractor, deja de lado el principio de Culpabilidad, pese a que el Derecho tributario sancionador admite otros principios de garantía punitiva, como el de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad y no concurrencia de infracciones.

Desde la modificación introducida en el 2007 existe en el Código Tributario un reconocimiento expreso de ciertos principios ordenadores del derecho penal, constitucionalizados en la Carta Política peruana, dejando latente la posibilidad del reconocimiento del principio de culpabilidad, a través de la expresión y otros principios aplicables. En efecto, el artículo 171 del Código Tributario no establece una lista cerrada (*numerus clausus*) de los principios aplicables a la potestad sancionadora, sino que además de considerar varios principios de rango constitucional, deja latente la posibilidad de aplicar otros principios (*numerus apertus*), en el entendido que toda disciplina jurídica evoluciona y se dinamiza en base a otras ramas del saber. Por tanto, siendo uno de los parámetros constitucionales del artículo 74, el principio de respeto de los derechos fundamentales que engloba el conjunto de derechos recogidos expresa e implícitamente en los artículos 2 y 3 de la Constitución Política del Perú, fundados en la dignidad humana, creemos que es perfectamente posible considerar dentro de la expresión “y otros principios aplicables” la aplicación de otros varios principios que a la par fungen como derechos fundamentales de la persona, previstos en la Constitución Política del Perú y desarrollados complementariamente en la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Sin duda, el debido proceso, el derecho de defensa y la presunción de inocencia constituyen esos otros principios aplicables, al ser garantías inherentes de un Estado constitucional de derecho, cuya plena vigencia y eficacia de los mismos legitima toda intervención estatal destinada a afectar la esfera individual de los ciudadanos mediante la imposición de sanciones. En ese sentido, es posible afirmar en modo alguno la viabilidad de la aplicación del principio de culpabilidad en la determinación y sanción de las infracciones tributarias; si bien habrá que ir identificando sus propios matices de aplicación pudiendo no ser aplicable en todos los casos, en la línea de Napurí (2009, p. 229) no podrá ser desplazado.

Por tanto, es pertinente hacer una breve reseña de los cambios normativos ocurridos en la legislación nacional con impacto en el Código Tributario. En 2008 con la finalidad de facilitar la implementación del Acuerdo de Promoción Comercial Perú - Estados Unidos y su protocolo de enmienda, y el apoyo a la competitividad económica para su aprovechamiento, siendo una de las materias la mejora del marco regulatorio, fortalecimiento institucional y simplificación administrativa; y, modernización del Estado, se emitió el Decreto Legislativo N° 1029 que modifica

diversos artículos de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, entre ellos, el artículo 229 sobre el ámbito de aplicación de las disposiciones del capítulo del procedimiento sancionador, precisándose que sus disposiciones son aplicables supletoriamente a los procedimientos creados en leyes especiales; deben observar inexorablemente los principios de la potestad sancionadora administrativa, así como la estructura y garantías del procedimiento administrativo sancionador (Decreto Legislativo N° 1029, 2008, art., 1).

Posteriormente, en 2016 se publicó el Decreto Legislativo N° 1272 mediante el cual nuevamente se efectúa una serie de modificaciones a la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, a efectos de optimizar la regulación de los principios del procedimiento administrativo con el fin de tutelar el derecho de los administrados; optimizar la regulación sobre los procedimientos sancionadores; entre otras razones. Así, respecto al capítulo del procedimiento sancionador, se modificó el subcapítulo de la potestad sancionadora administrativa, específicamente lo relacionado a sus principios previstos en el artículo 230 de la citada Ley N° 27444, siendo la novedad de tal modificación el reconocimiento expreso del principio de culpabilidad, al indicarse textualmente en el inciso 10, que “la responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva” (Decreto Legislativo N° 1272, 2016, art., 2).

Si bien dicha modificación constituye un gran avance en el reconocimiento normativo del principio de culpabilidad de orden penal en el derecho administrativo sancionador, pues disciplina la potestad sancionadora de todas las entidades señaladas en el artículo I del Título Preliminar de la Ley N° 27444, normativamente hablando resultó siendo una mera expectativa ya que a través del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el Código Tributario, publicado unos días después en el 2016, se indica que:

la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán 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 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (Decreto Legislativo N° 1311, 2016, Quinta Disposición Complementaria Final).

A todas luces resulta revelador el sustento encontrado en la exposición de motivos del citado Decreto Legislativo N° 1311. Referente a la aplicación supletoria de la Ley N° 27444 dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1272, se indica como problemática que la autonomía del derecho tributario y sus disposiciones se han visto trastocadas con las modificaciones del Decreto Legislativo N° 1272; por un lado, al establecer la primacía de la LPAG cuando sus disposiciones impongan condiciones favorables a las previstas en el Código; por otro, al aprobarse disposiciones en contra del interés público y que entorpecen las funciones de la Administración Tributaria. El hecho que la potestad sancionadora en materia tributaria deba observar necesariamente principios, estructura y garantías previstas en la LPAG, generaría: (i) mayor burocracia y tiempo para la imposición de sanciones, pues las infracciones se determinan de manera objetiva acorde el artículo 165 del Código Tributario y muchas veces para la resolución de multa basta una sola configuración; ejemplo, declarar fuera del plazo; no obstante la LPAG distingue entre autoridad que notifica la imputación de cargos y la autoridad que impone la sanción; (ii) limitaciones en la aprobación de normas para la flexibilización de sanciones, pues con el reconocimiento del principio de retroactividad benigna se extinguirían las deudas por concepto de multas tributarias de grandes empresas cuyos casos se encuentran en trámite en el Tribunal Fiscal y Poder Judicial; medida que resta eficacia al régimen sancionador tributario; (iii) la observancia de los supuestos de eximentes y atenuantes, como la intencionalidad para graduar las sanciones, lo cual no existe actualmente en el Código; tal modificación limitaría al Estado poder utilizar la rebaja de multas y otras sanciones como instrumento para incrementar el cumplimiento tributario. Por tales y otras consideraciones, se propuso la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 (Exposición de Motivos Decreto Legislativo N° 1311, 2016, numeral 8).

Como se advierte de la reseña de los fundamentos de la exposición de motivos, no existe en lo absoluto un análisis de ponderación entre las medidas propuestas y algún tipo de valoración respecto de la afectación a los derechos fundamentales de los contribuyentes; tampoco referencia a alguna otra medida alternativa de menor impacto a tales derechos. Por el contrario, se palpa claramente cierto temor en las nuevas condiciones garantistas para la aplicación de sanciones y sobremanera se deduce un cierto afán de recaudación por sobre todas las cosas, con prescindencia absoluta de consideraciones garantistas a favor de los contribuyentes.

De acuerdo a la información oficial de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT, respecto a acciones de fiscalización sobre tributos internos, se da cuenta que en 2023 efectuaron 245 005 acciones de control (auditorias definitivas y parciales, parciales electrónicas, así como acciones inductivas); 236 506 acciones de fiscalización en 2022 y 296 811 acciones en 2021(SUNAT, 2023, p.60); por lo que para indagar sobre el impacto en la recaudación tributara del país, solicitamos¹ por transparencia y acceso a la información pública, el número de sanciones impuestas por infracciones tributarias formales y sustanciales en los años 2021 a 2023, como consecuencia de las referidas acciones de fiscalización de la SUNAT. Lamentablemente el ente recaudador a través de la Gerencia de Orientación y Servicios² no nos proporcionó lo solicitado indicando que no cuentan con la información solicitada.

En suma, habiendo hecho un breve recuento de los principios constitucionales de la potestad tributaria que fungen como límites al poder estatal que involucra las facultades de fiscalización y recaudación para el cumplimiento de la obligación sustancial, advertimos que no se encontraría justificado desde ningún punto de vista la renuencia de la Administración Tributaria para mantener la vigencia del sistema de responsabilidad objetiva en la determinación de las infracciones tributarias como uno de los mecanismos para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. De allí que consideramos que la actual prescripción del artículo 165 del Código Tributario no es compatible con la realidad administrativa punible, dado que el derecho tributario sancionador reconoce la aplicación de otros principios garantistas del derecho sancionador.

2.2 Análisis de constitucionalidad del sistema de responsabilidad tributaria vigente

Como hemos venido mencionando, de acuerdo a la doctrina nacional y extranjera, el ius puniendi estatal se asocia por excelencia al ordenamiento jurídico penal, no obstante en los últimos tiempos la dinámica del propio derecho ha permitido su reconocimiento y extensión al ordenamiento administrativo, dada la aplicación de ciertos principios rectores que guían el actuar del poder estatal, constituyendo verdaderos límites a su ejercicio, entre ellos, el de legalidad,

¹ Solicitud de Transparencia y acceso a la información pública, Número de Orden: 88041220, de fecha 27.05.2024

² Correo electrónico de fecha 11.06.2024, sumillado Atención de Solicitud de Datos Número 88041220.

tipicidad, proporcionalidad, debido proceso derecho de defensa, presunción de inocencia, non bis in ídem, entre otros.

En esa línea, el derecho tributario sancionador admite expresamente ciertos principios de garantía punitiva como el de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables, sin mencionar expresamente el principio de culpabilidad, por lo que en este subcapítulo resulta pertinente la posibilidad de establecer si es compatible el ordenamiento jurídico constitucional, principios legales, jurisprudencia y doctrina administrativa y tributaria con esa realidad antes descrita.

Sin ánimo de abarcar todos los principios y menos de realizar una descripción exhaustiva de cada principio y de sus peculiaridades, consideramos pertinente abordar los principales principios originarios del Derecho Penal aplicables al Derecho Administrativo Sancionador, los cuales serían los enumerados a continuación:

2.2.1 Nen bis in ídem.

El principio nen bis in ídem consiste en la prohibición de imponer a un mismo sujeto dos o más sanciones en relación a un único acto realizado por este, bajo un mismo fundamento. En el caso peruano, este principio se encuentra implícitamente recogido en capítulo del Poder Judicial como parte de uno de los principios de la administración de justicia consistente en “la prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoriada...” (Constitución Política del Perú, 1993, art., 139, inciso 13).

Este principio también ostenta un reconocimiento en acuerdos alcanzados por el Estado Peruano, como es la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual dispone que “el inculpaado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos” (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, Cláusula 8.4).

En relación al mismo principio, el Tribunal Constitucional peruano en diversos pronunciamientos ha indicado que el mismo presenta una doble dimensión; esto es, una procesal,

que garantiza no ser sometido a juzgamiento varias veces por un único hecho; y, una dimensión material que garantiza el no ser sancionado varias veces por la vulneración de un único bien jurídico.

Sobre el particular, la aplicación de este principio exige la presencia al caso concreto de una triple identidad; esto es, debe tratarse de la misma persona, del mismo hecho y finalmente, de los mismos fundamentos (Lizárraga, 2012, p. 4).

Esto es, a efectos de determinar si procede una excepción por non bis in ídem, debe verificarse que en un procedimiento exista:

- Identidad de hechos: Persigue que no se sancione perjuicios derivados de un único hecho fáctico.
- Identidad de sujeto: Este principio constituye una garantía individual en virtud al cual se exige que un mismo agente no sea objeto de nuevas sanciones basadas en un único hecho.
- Identidad de fundamento: Este requisito conlleva que no pueda aplicarse sucesivas sanciones en relación a un único bien jurídico afectado por un único hecho fáctico atribuible a un determinado sujeto.

En ese sentido, para que proceda una doble sanción contra un mismo sujeto por un mismo hecho, debe exigirse estar frente a bienes jurídicamente protegidos de naturaleza distinta, es decir, que cada esfera o área normativa proteja de manera independiente. Parafraseando al máximo intérprete de la Constitución no cabría una doble sanción si el fundamento consiste en la vulneración del mismo bien jurídico o interés protegido (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2050-2002-AA/TC, fundamento 19).

En relación al fundamento del fuero penal y de sede administrativa, puede sostenerse que mientras en aquel se busca reprimir aquellos comportamientos declarados ilícitos por la ley, esto es, su interés es erradicar conductas antijurídicas; en esta última, se busca reprimir la contravención de obligaciones positivas de un individuo como miembro de una sociedad.

En efecto, si bien puede sancionarse una misma conducta, ello se hace en atención a fundamentos distintos (distinto interés de potestad sancionadora penal y administrativa), por lo que, en ese sentido, en principio no resultaría aplicable una excepción de *ne bis in idem*.

Nótese que este principio ha sido también recogido por normas con rango de ley, tales como el artículo 230 inciso 11 de la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, modificado por el Decreto Legislativo N°1272, la misma que señala: *“no se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento”* (Decreto Legislativo N°1272, 2016, art. 2).

Asimismo, el artículo III del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Penal indica en su primer párrafo que *“nadie podrá ser procesado, ni sancionado más de una vez por un mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento. Este principio rige para las sanciones penales y administrativas...”* (Decreto Legislativo N°957, Nuevo Código Procesal Penal, 2004, Art. III).

En ese sentido, en el caso peruano la garantía de este principio rector es de vital importancia dado que las infracciones tributarias relacionadas a la obligación tributaria contenidas en el artículo 178 del Código Tributario, modificado por los Decretos Legislativos N° 1263 y N° 1311, publicados en el Diario Oficial El Peruano el 10 y 30 de diciembre de 2016, respectivamente, están a su vez tipificadas como delito según lo previsto en el Decreto Legislativo N° 813 –Ley Penal Tributaria.

2.2.2 Garantía del debido proceso.

En el artículo IV del Título Preliminar y artículo 230 numeral 230.2 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que es de aplicación supletoria a la actividad de la Administración Pública en general, se establece la garantía del “debido procedimiento”.

A decir de Altamirano la garantía del debido proceso:

*se integra con el **derecho a ser oído** –esto es, a exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos e intereses legítimos–, **a ofrecer y producir pruebas** –que se integran con el deber de la Administración de requerir y producir dictámenes e informes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad objetiva, todo con el control de los interesados y sus profesionales –y **a una decisión fundada** (Altamirano, 2003, p. 265).*

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano en diversas sentencias³ ha reconocido que el derecho de prueba es un derecho fundamental inmerso dentro del debido proceso, el cual no es exclusivo del ámbito judicial, sino que se hace extensivo a procedimiento administrativo, estableciendo que:

el debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139 de la Constitución⁴. Sentada esta premisa, el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés” (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 5085-2006-PA/TC⁵, fundamentos 4 y 5).

Por lo expuesto, es posible concluir que si la Administración Tributaria se limita a imponer de plano una sanción con la sola constatación en la realidad de la comisión u omisión infractora del

³ Exp. No. 6712-2005-HC/TC, publicada el 20.01.2006; Exp. No. 04810-2004-AA/TC, publicada el 04.07.2006; Exp. No. 04831-2005-HC/TC, publicada el 06.09.2006 en el diario oficial “El Peruano”.

⁴ En el mismo sentido Exp. No. 8605-2005-AA/TC, fundamento 13. Publicada el 11.05.2006 en el diario oficial “El Peruano”.

⁵ En el mismo sentido: Exp. No. 3778-2004-AA/TC publicada el 17.11.2005 y Exp. No. 2659-2003-AA/TC publicada el 13.05.2005 en el diario oficial “El Peruano”.

orden jurídico tributario sin permitir que el presunto infractor pueda ejercer su derecho de defensa; esto es, a ser oído, ofrecer y producir prueba, resultaría atentatorio de la garantía establecida en nuestra Constitución Política.

Es pertinente mencionar que así se prevea en el Código Tributario la posibilidad de que el contribuyente pueda efectuar reclamaciones luego de impuesta la sanción de plano, el supuesto de hecho violatorio de la garantía no ha cambiado; esto es, la sanción fue impuesta sin un atisbo de defensa previa, a ser oído, a ofrecer y producir prueba.

Y entonces el sistema vigente de responsabilidad objetiva además de atentatorio a garantías de orden procesal, resultaría ineficiente por cuanto la sanción impuesta de plano no se haría efectiva sino hasta que se agoten las acciones de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal; es decir, hasta que no quede consentida, ejecutoriada o haya causado estado la sanción en sede administrativa. Por tanto, si bien los derechos fundamentales no son absolutos, pudiendo en situaciones excepcionales ser restringidos en su ejercicio, surge la interrogante de si algún fin o bien jurídico distinto a ellos, justificaría tratamiento vigente en la determinación de las infracciones tributarias.

2.2.3 Presunción Inocencia.

El artículo 2 inciso 24 literal e) de la Constitución Política del Perú establece que toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad. Sin lugar a dudas, dicha disposición es aplicable al Derecho tributario sancionador, según criterio de nuestro máximo intérprete de la Constitución.

Así, el Tribunal Constitucional ha establecido que:

la presunción de inocencia es un principio que atraviesa transversalmente el derecho a un proceso con las debidas garantías. En el ámbito del ejercicio de la potestad sancionatoria del Estado constituye una regla de tratamiento a la persona sometida al proceso sancionador, que exige de parte de quienes llevan adelante el juzgamiento que partan de la idea de presumir al

encausado como inocente. Y, en la realización del juzgamiento mismo, que el órgano estatal que tenga capacidad para sancionar sólo lo pueda hacer si es que existen pruebas que suficientemente demuestren la culpabilidad del sometido a proceso (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 01680-2005-AA/TC⁶, fundamento 14).

Por otro lado, con motivo de procedimientos disciplinarios al interior de Personas Jurídicas de Derecho Privado, sentenció que:

los derechos constitucionales de orden procesal, como el de presunción de inocencia, reconocido en el ordinal “e”, inciso 24, del artículo 2 de la Constitución, también se titularizan en el ámbito de los procedimientos disciplinarios de carácter estatutario (...). Dicho derecho opera con relación a los cargos que en el seno de las personas jurídicas de derecho privado se pudieran imputar a uno de sus asociados, en un doble sentido: a) Por un lado, como una regla de tratamiento sobre la persona sometida al procedimiento disciplinario lo que exige partir de la idea de que el sometido al procedimiento es inocente. b) Por otro, como una regla de juicio, “es decir, es una regla referida al juicio de hecho” de la resolución que sanciona, que se proyecta en el ámbito probatorio, conforme al cual la “prueba completa de la culpabilidad (...) debe ser suministrada por la acusación, imponiéndose la absolución (...) si la culpabilidad no queda suficientemente demostrada (...). Si los cargos imputados a un asociado no constituyen afectaciones de bienes estatutarios, sino en una eventual comisión de ilícitos penales, la posibilidad de expulsarlo solo puede admitirse si judicialmente se ha declarado su responsabilidad penal. Obrar en el sentido inverso (...) constituye una manifiesta inversión del principio de presunción de inocencia por el de presunción de culpabilidad, incompatible, desde luego, con la propia Norma Fundamental (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3312-2004-AA/TC⁷, fundamentos 9 y 10).

La presunción de inocencia, es pues, un derecho de rango constitucional explícito, de aplicación general, a favor no solo del contribuyente. En ese sentido, toda persecución y proceso ulterior parten de la inocencia del inculcado y nunca de su culpabilidad, presunción que mantiene su

⁶ Publicada el 03.11.2006 en el diario oficial “El Peruano”.

⁷ Publicada el 06.06.2005 en el diario oficial “El Peruano”.

vigencia en tanto una sentencia firme no lo declare culpable de una infracción. Por tanto, la administración está obligada a producir la prueba de los hechos que imputa, en razón de que el contribuyente, para ser merecedor de una sanción, debe ser objetiva y subjetivamente responsable. Lo contrario, implica una flagrante transgresión al principio de presunción de la inocencia.

Entonces, si una persona jurídica de derecho privado se encuentra obligada a respetar la garantía constitucional de presunción de inocencia, con mucha mayor razón e igual derecho, la Administración Pública debería hacerlo, más aún si corresponde al Poder Ejecutivo representado en el presidente de la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, y los tratados, las leyes y demás disposiciones legales. Sin embargo, el hecho de que la Administración Tributaria imponga de plano una sanción, sin que haya existido previamente un debido proceso, podría constituir ello una manifiesta inversión del principio de presunción de inocencia por el de presunción de culpabilidad, incompatible desde luego con el texto de nuestra Constitución.

En la línea de lo anteriormente afirmado, García de Enterría y Fernández, enseñan que:

No hay [...] ningún espacio franco o libre de ley en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de someterse a Derecho, han de ser conformes a Derecho. El desajuste, la disconformidad, constituyen infracción del Ordenamiento Jurídico y les priva, actual o potencialmente de validez. El Derecho, no es pues, para la Administración una linde externa que señale hacia fuera una zona de prohibición y dentro de la cual pueda ella producirse con su sola libertad y arbitrio. Por el contrario, el Derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa... (Como se cita en Altamirano, 2003, p. 266)

Por tanto, a la luz de los criterios interpretativos antes expuestos, se evidencia con claridad que la sanción de las infracciones tributarias mediante el sistema de responsabilidad objetiva sin tener en cuenta el reproche administrativo o culpabilidad, vulneraría el principio constitucional de la presunción de inocencia. En efecto, desde el punto de vista constitucional podría afirmarse que ninguna rama del derecho por más autónoma que sea, o cualquier actuación del poder estatal, no

podrán justificarse si están desprovistas en su aplicación del respeto a los valores supremos impregnados en la Carta Política, como son los derechos fundamentales descritos. Por lo expuesto, somos de la consideración que el no tomar en cuenta el principio de culpabilidad en la determinación y sanción de las infracciones tributarias implicaría, per se, una vulneración a las garantías constitucionales de orden procesal como son el debido proceso y la presunción de inocencia. De allí, que el esquema vigente de responsabilidad objetiva no sea compatible con dichas garantías constitucionales de orden procesal.

No obstante, lo afirmado, resulta pertinente que en el siguiente subcapítulo abordemos lo relacionado al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el entendido que pese a nuestros denodados esfuerzos de encontrar un sustento sin éxito, dicho deber -por extensión al pago de tributos- podría constituir la justificación de la responsabilidad objetiva en la determinación de las infracciones tributarias.

2.3 Derechos fundamentales o deber de contribución fiscal

Como se indicó en el apartado anterior, el Estado al ejercer la potestad tributaria no lo hace sin límites, sino sometido a unas garantías mínimas y a los derechos fundamentales de la persona, los cuales debe respetar. Sin embargo, ello no implica en lo absoluto que el Estado este privado de exigir a sus conciudadanos el cumplimiento de ciertos deberes. Si bien el texto constitucional no cuenta con un articulado único de deberes como si lo hace respecto a los derechos fundamentales de la persona, a lo largo de su contenido encontramos de manera expresa el reconocimiento de ciertos deberes de las personas, tales como el deber de los padres de alimentar, educar y dar seguridad a sus hijos, el deber al trabajo, el deber de los vecinos de participar en el gobierno municipal de su jurisdicción o el deber de todos los peruanos 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 (Constitución Política del Perú, 1993, art. 38), entre otros. No así encontramos un deber expreso de contribución fiscal o de sostenimiento a los gastos públicos.

Una primera aproximación sobre el deber de contribución a los gastos públicos la encontramos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano quien refiere que es un principio

constitucional implícito en el Estado Democrático de Derecho (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC, fundamento 9). Acorde a ello “la República del Perú es democrática, social, independiente y soberana” (Constitución Política del Perú, 1993, art. 43). A continuación, se establecen los deberes primordiales del Estado, como garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, promover el bienestar general, entre otros (Constitución Política del Perú, 1993, art. 44), por ello el Estado debe actuar garantizando prestaciones de salud, trabajo, educación, seguridad, servicios públicos; esto es, garantizar el goce de los derechos sociales o derechos de segunda generación, para lo cual requiere financiamiento público.

La actividad financiera del Estado involucra la realización de actividades de gestión que le permitan obtener ingresos para solventar gastos necesarios para el cumplimiento de sus funciones en favor de la colectividad. A lo largo de la historia, la actividad financiera del Estado ha cobrado distinta importancia, pasando por la edad antigua, la edad media, hasta el surgimiento del Estado moderno que requería de un sistema de financiación organizado; esto es, a mayores funciones del Estado corresponde un rol más protagónico de las finanzas públicas. Pasada la Revolución francesa se adoptó la concepción del Estado social y democrático de derecho, para brindar servicios básicos a sus ciudadanos como salud, educación, trabajo, entre otros. Así, en parte los ingresos públicos serán financiados por la sociedad y sus ciudadanos; por lo que la actividad financiera del Estado y su sistema tributario devienen en imprescindibles para garantizar el cumplimiento de los fines del aparato estatal; es decir, la satisfacción de necesidades públicas (SUNAT, 2023, pp. 12-13).

En cuanto a los ingresos públicos, según su clasificación económica estos pueden ser: i) recursos originarios o patrimoniales y, ii) recursos derivados o tributarios. Los primeros proceden de la enajenación o explotación del patrimonio estatal, ejemplo serían los recursos naturales o los ingresos por inversiones; en tanto los segundos, provienen de los ciudadanos de manera obligatoria por imperio de la ley (SUNAT, 2023, p. 18), los cuales son creados, modificados o derogados conforme a las garantías y límites establecidos en la Constitución Política.

En ese sentido, podría decirse que el deber de contribución fiscal o de sostenimiento a los gastos públicos se encuentra implícitamente recogido de manera conjunta en los artículos 38, 43 y 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. En este estado de la cuestión es pertinente aclarar que el

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se da a través del cumplimiento de las obligaciones sustanciales de los contribuyentes; esto es, el pago de los tributos sea impuesto a la renta, Impuesto General a la Ventas, impuesto al patrimonio vehicular entre otros, más no así cuando con motivo del incumplimiento de esa obligación principal se comete por acción u omisión una infracción. Por tanto, consideramos que dicho deber se vulneraría cuando no se cumple con el pago del tributo debido, discrepando respetuosamente de quienes sostienen que este deber de contribución fiscal también se vulnera por la comisión de infracciones formales (Abad, 2022, p.41).

Siendo ello así, resulta interesante poder establecer si el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del tributo puede en su ejercicio limitar o restringir derechos fundamentales, cuanto más si el propio texto constitucional antes citado establece justamente con uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, el pleno respeto de los derechos fundamentales de la persona. Dicho de otra manera, si la potestad tributaria para crear o modificar tributos encuentra en los derechos fundamentales un límite a su ejercicio, cómo es que se permitiría limitar derechos fundamentales de la persona para satisfacer el deber de contribuir con los gastos públicos. En el supuesto negado de que ello pueda ser factible, sin duda alguna habría que establecer las posibles limitaciones a los derechos fundamentales involucrados, con un límite natural: en ningún caso podrán ser desplazados.

Se encuentra previsto constitucionalmente que, en situaciones excepcionales, mas no regulares, puede restringirse o suspenderse ciertos derechos fundamentales de la persona, en los estados de excepción (emergencia o de sitio) como son los derechos constitucionales relativos a la libertad y la seguridad personales, la inviolabilidad del domicilio, y la libertad de reunión y de tránsito en el territorio (Constitución Política del Perú, 1993, art. 137). De igual modo podría mencionarse la restricción -discutible, por cierto- al principio de presunción de inocencia en el caso de la prisión preventiva dictada por un Juez, de cumplirse los parámetros establecidos en el Nuevo Código Procesal Penal. En palabras del supremo intérprete de la Constitución es un derecho relativo y no se afecta por el dictado de medidas cautelares personales, si son dictadas con proporcionalidad y razonabilidad para esclarecer el hecho reprochado, pues resultan imprescindibles para orientar el proceso penal con principios de un estado de derecho (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 1768-2009-PA/TC, fundamento 8). Otra mirada doctrinal de este derecho nos dice que es un

derecho complejo pues reviste varias posturas jurídicas que actúan como límites a cualquier actuación estatal (HIGA, 2013, p. 114).

En todo caso, es de destacar lo expresado por Ferrajoli (1999) cuando afirma que:

la presunción de inocencia, como todos los derechos, no cayeron del cielo, sino que fueron conquistados mediante rupturas institucionales y del mismo modo, su mantenimiento y vigencia deben conquistarse día a día; no solo en la elaboración teórica sino, sobre todo, en el ejercicio profesional del día a día; o como sentencia Hassemer (1999) hay que limitar el poder estatal del modo más enérgico allí donde más claramente se manifiesta. (como se cita en RAMOS, 2018, capítulo 10)

De otro lado, en cuanto al debido proceso relacionado con la potestad sancionadora del Estado, el máximo intérprete de la Constitución sentenció que:

este Tribunal tiene establecido en diversa jurisprudencia que, en el ejercicio de la potestad sancionadora, los órganos de la administración pública están obligados a respetar los derechos reconocidos en la Constitución. Esta restricción se impone por las exigencias que se derivan del derecho al debido proceso sustantivo, entre otras que el resultado de una sanción en el plano administrativo no sólo debe ser consecuencia de que se respeten las garantías formales propias de un procedimiento disciplinario, sino, además de que sea acorde con los principios de razonabilidad y proporcionalidad (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0882-2002-AA/TC, fundamento 5)

Justamente, el principio de razonabilidad es el “fundamento de los actos de poder, que les confiere legitimidad al armonizados con la formalidad que reclama su producción y al sintetizarlos con el repertorio de valores sancionados por la Constitución” (Gutiérrez como se cita en Terrazos, 2017, p.165). En esta línea, “el irrespeto del derecho al debido proceso está constituido por actos arbitrarios, absurdos y no razonables, los cuales desvirtúan la finalidad última de dicho derecho; está es, el ser instrumento idóneo y útil para el hombre” (Terrazos, 2017, p.167); por lo que la vulneración del debido proceso en cualquier de sus manifestaciones formal o sustantiva, es en el fondo una grave falta contra la dignidad de la persona.

Por tanto, la pregunta salta a la vista. ¿La satisfacción indirecta del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de la imposición de sanciones tributarias sin el debido proceso y presunción de inocencia, constituye una situación excepcional o de mayor ponderación que el respeto por los mismos?

Por ejemplo, en la década de los 90 período en el que se condenó a mucha gente inocente, lo cual fue justificado por la inseguridad que vivía el país en ese momento. Ante la duda, era mejor condenar a un acusado por terrorismo, que absolverlo; así ello signifique la condena de inocentes, pues de ese modo se salvarían la vida de otros inocentes. Sin embargo, este razonamiento vulnera el principio de inviolabilidad: las personas no pueden ser sacrificadas en aras de un bien colectivo. Ese razonamiento se basa, además, en la falacia del falso dilema. O se rebajaba el estándar de la prueba o no se podrían condenar a los terroristas. Sin embargo, la lucha contra el crimen no se tiene por qué sustentar rebajando los estándares de pruebas, sino que se pueden mejorar los mecanismos de investigación de los delitos, se puede otorgar mayores recursos a los órganos encargados de combatir el crimen, mayores facultades de investigación, entre otros elementos que podrían contribuir a una más eficaz lucha contra el crimen, sin que ello signifique violentar los derechos de las personas (HIGA, 2013, p. 115).

Extrapolando dicho criterio a la actuación de la Administración Tributaria en cuanto a la determinación y sanción de las infracciones tributarias, bien podría mejorar sus mecanismos de fiscalización y recaudación sobre la obligación principal de los contribuyentes, que imponer sanciones de plano vulnerando garantías constitucionales de orden procesal.

Finalmente, importa destacar en toda esta ponderación entre derechos fundamentales y deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, que no existe una correspondencia o relación directa y simétrica entre aquellos; sino que los derechos fundamentales se pueden disfrutar en razón a que están sustentados por deberes de solidaridad (Torres, 2001 como se cita en Peralta, 2014, p. 97)

Retomando lo afirmado en el apartado anterior, así se prevea en el Código Tributario la posibilidad de que el contribuyente pueda efectuar reclamaciones luego de impuesta la sanción de

plano, el supuesto de hecho violatorio de la garantía no ha cambiado; esto es, la sanción fue impuesta sin una pisa de defensa previa, a ser oído, a ofrecer y producir prueba. Y entonces el sistema vigente de responsabilidad objetiva además de violatorio resulta ser ineficiente, por cuanto la sanción impuesta de plano no se hará efectiva hasta que se agoten las acciones de reclamación ante la Administración Tributaria o se formula impugnación ante el Tribunal Fiscal; es decir, hasta que no quede consentida, ejecutoriada o haya causado estado. Con lo cual surge la interrogante de si algún fin o bien jurídico distinto a los derechos fundamentales justifica dicho tratamiento.

Si bien es conocido y aceptado que los derechos fundamentales no son absolutos, pudiendo en situaciones excepcionales ser limitados o restringidos en su ejercicio cuando se deba cautelar un fin superior, no resulta aceptable bajo ningún punto de vista que se limite la plena eficacia del derecho al debido proceso y la presunción de inocencia en la determinación de las infracciones tributarias, ante una satisfacción aún diferida del deber de contribución fiscal. Es decir, se afectan derechos fundamentales de orden procesal ¿para qué?, si la sanción impuesta de plano sin derecho de defensa y culpabilidad aún no se podría ejecutar hasta que se resuelva la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal. Por tanto, si la justificación de la afectación a los derechos fundamentales no es de realización inmediata, sino diferida, acaso no resultaría más conveniente, fundado en la dignidad humana, que la administración tributaria en la determinación de la infracción tributaria respetase el debido proceso y el principio de culpabilidad, si igualmente la satisfacción del deber de contribuir es diferida en su ejecución.

Por tanto, convenimos en afirmar que la aplicación del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias resulta más favorable y satisfactorio para el contribuyente, que el deber de contribución fiscal de satisfacción diferido.

CAPÍTULO III: LA CULPABILIDAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

3.1 Concepción garantista del Derecho Administrativo Sancionador

Como se ha sostenido en los apartados anteriores, la potestad punitiva del Estado se ejerce a través del Derecho Penal y del Derecho Administrativo Sancionador, las mismas que son ejercidas por el Poder Judicial y las diversas entidades conformantes del Poder Ejecutivo, respectivamente. En el caso de entidades con funciones administrativas, entre las cuales se encuentra la Administración Tributaria, las mismas tienen la potestad de determinar e imponer sanciones originadas en la realización de conductas, acción u omisión, contrarias a las normas administrativas cuyo control de su cumplimiento les ha sido encargado.

Tratándose de las entidades de la administración pública, tal potestad ha sido establecida por el Capítulo II del Título IV de la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, “Procedimiento Sancionador”, el mismo que constituye un marco general “común” que disciplina dicha potestad para determinar infracciones e imponer sanciones a los administrados.

En efecto, el artículo 229 de la Ley N°27444, modificada por el Decreto Legislativo N°1272, establece además que las disposiciones del capítulo sancionador son de aplicación supletoria a los procedimientos previstos en leyes especiales, incluidos los tributarios, los cuales necesariamente observan los principios de la potestad sancionadora administrativa prevista en la Ley, la estructura y garantías del procedimiento administrativo sancionador; no pudiendo imponer condiciones menos favorables a los administrados.

De esta manera, la reforma introducida por el Decreto Legislativo N°1272, en cuanto a las garantías formales y sustantivas reconocidas por el capítulo del procedimiento sancionador, constituyen un núcleo esencial del estatus garantista en favor de los ciudadanos respecto de las pretensiones de sanción por parte de las entidades. Así, ninguna entidad puede desconocer los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad para sancionar; no siendo posible que por una ley especial pueda crearse alguna exclusión o diferenciación de estas garantías, pues esta exigencia de

reglas y principios garantistas tienen principalmente base constitucional, como por ejemplo el principio de tipicidad, non bis in ídem, culpabilidad, de prescripción, entre otros. Hacerlo, implicaría contradecir la Constitución Política del Estado (Morón, 2019, p.394).

En cuanto a los principios de la potestad sancionadora administrativa recogidos expresamente en el artículo 230 de la Ley N°27444, modificada por el Decreto Legislativo N°1272, se encuentran el principio de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, concurso de infracciones, continuación de infracciones, causalidad, presunción de licitud, culpabilidad, non bis in ídem.

Señala el profesor Morón (2019, p.398) que en este listado de principios se han considerados aquellos indispensables para racionalizar el ejercicio de la potestad sancionadora, sin imposibilitarla en resguardo del interés público; los cuales, por su basamento constitucional son exigibles a la administración pública cuando ejercita la potestad sancionadora en un caso en concreto. La identificación de dichos principios, más que su traslación del derecho penal, se basó en la seguridad jurídica y los derechos fundamentales reconocidos en tratados internacionales vigentes con desarrollo constitucional en el país. Por ende es de nuestro interés preguntarnos si sería posible mantener en vigencia el ordenamiento jurídico en materia de infracciones tributarias, que importa violación de normas constitucionales, principios legales, jurisprudencia tributaria y doctrina administrativa, tributaria y tratados internacionales?

Sin duda, los principios aquí listados ostentan un reconocimiento en acuerdos alcanzados por el Estado Peruano, como es la Convención Americana de Derechos Humanos; comprometiéndose el Estado peruano como Estado parte que, en caso el ejercicio de tales derechos y libertades de la convención no estuvieren ya garantizadas por su derecho interno, a adoptar con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de la Convención, las medidas legislativas o de otro carácter, que resulten necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, Cláusula 2).

Los principios de legalidad y tipicidad ostentan un claro reconocimiento en acuerdos alcanzados por el Estado Peruano, como es la Convención Americana de Derechos Humanos. En estricto

establece que no puede condenarse a una persona por acciones u omisiones que según el derecho aplicable no fueran delictivos al momento de cometerse, ni una pena más grave que la vigente al momento de la comisión delictiva (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, Cláusula 9).

El principio de non bis in ídem también ostenta un reconocimiento en acuerdos alcanzados por el Estado Peruano, como es la Convención Americana de Derechos Humanos, al disponer que no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos, el inculpaado absuelto por una sentencia firme (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, Cláusula 8.4).

Así también los principios de debido proceso, presunción de inocencia y culpabilidad contienen un reconocimiento en este tratado internacional bajo la sumilla de “garantías judiciales” al señalar que:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, Cláusulas 8.1, 8.2).

Como se advierte la determinación de los derechos y obligaciones de orden fiscal ostentan un reconocimiento claro y expreso en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de allí que el Perú como Estado parte asume el deber y compromiso de adoptar disposiciones de derecho interno para hacer efectivos tales derechos.

Por tanto, podría afirmarse que con la dación de los Decretos Legislativos N° 1029 y N°1272 el Estado peruano adopta disposiciones de derecho interno, en la línea de la convención, para

reconocer la aplicación de los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, debido proceso, razonabilidad, presunción de inocencia, culpabilidad, entre otros, como derechos efectivos de los administrados y verdaderos límites de las entidades de la administración pública en el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa, incluida por cierto, la administración tributaria.

Para fines de la presente investigación es de especial relevancia el reconocimiento del debido proceso por los límites que impone a las entidades en el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa y que sin duda resultarían de aplicación al capítulo sancionador de las infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario peruano. Así la doctrina considera que:

la incorporación del principio del debido proceso al ámbito sancionador tiene por efecto rechazar la posibilidad que se produzcan sanciones inauditas pars (sanción de plano) sin seguir previamente un procedimiento donde participe el administrado concernido, y, sin que este sea el específicamente diseñado para su producción válida, esto es, el procedimiento sancionador. Vale decir tanto las sanciones de plano, como las sanciones producidas siguiendo un procedimiento distinto al sancionador, están impedidas por este principio. Con ello se reconoce la formalización garantista que este procedimiento otorga conscientemente al administrado y se rechaza la tesis por la que la recurrencia al acto de sanción, es el inicio del procedimiento administrativo (Morón, 2019, pp. 403-404).

En ese sentido, las sanciones impuestas por la administración tributaria como consecuencia de la determinación objetiva de las infracciones tributarias no sólo son sanciones impuestas de plano e inaudita parte, sino que la reclamación al acto de sanción constituye el inicio del procedimiento administrativo lo cual no guarda coherencia con los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política del Perú en la línea de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Un claro ejemplo de que las normas tributarias se adecúan a los principios y garantías constitucionales recurriendo a parámetros de la Convención Americana de Derechos Humanos, es la dación del Decreto Legislativo N°981 que modifica el Código Tributario respecto del régimen de gradualidad (Resolución de Superintendencia No.112-2001/SUNAT), como consecuencia de la exhortación del Tribunal Constitucional peruano en el caso Grimanesa Espinoza Soria. El órgano

de control constitucional citando a la Corte Interamericana de Derechos Humanos analiza criterios de gradualidad, razonabilidad, derecho de defensa entre otros, señalando que toda actuación u omisión de los órganos estatales sean sancionatorios o jurisdiccionales tienen el deber de respetar el debido proceso legal y adoptar decisiones justas basadas en respeto a dicho derecho conforme al artículo 8 de la Convención (Sentencia del Tribunal Constitucional N°1803-2004-AA/TC, fundamento 21). Además de declarar fundada la demanda, exhorta a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a efectos de que modifique su régimen de gradualidad respetando los derechos y principios constitucionales.

Por tanto, teniendo en cuenta lo sostenido en el capítulo anterior del presente trabajo no resulta aceptable bajo ningún punto de vista que se limite la plena eficacia del derecho al debido proceso y la presunción de inocencia en la determinación de las infracciones tributarias, ante una satisfacción diferida del deber de contribución fiscal, si la sanción impuesta de plano sin derecho de defensa y culpabilidad no se podría ejecutar hasta que la Administración Tributaria resuelva la reclamación o el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre un recurso de apelación. Entonces, si la justificación a la afectación de los derechos fundamentales no es de realización inmediata, sino diferida, acaso no resultaría más conveniente, fundado en la dignidad humana, que la administración tributaria en la determinación de la infracción tributaria respetase el debido proceso y el principio de culpabilidad; por lo que desde este punto de vista, emerge la imposibilidad de mantener vigente el esquema de responsabilidad objetiva en materia tributaria imperante en el Perú durante más cuatro (4) décadas, resultando inviable mantener la vigencia de un esquema de responsabilidad objetiva bajo un aparente sustento de contribución fiscal.

De allí que el reconocimiento expreso del principio de culpabilidad en materia sancionadora administrativa sea un avance en este largo, difícil pero realizable camino de lograr su aplicabilidad con ciertos matices en materia de infracciones tributarias.

3.2 La matización del principio constitucional de culpabilidad en las infracciones tributarias

La potestad sancionadora es la facultad más aflictiva con que cuenta la Administración, puesto que le permite gravar patrimonios, limitar o cancelar derechos o imponer restricciones a las facultades ciudadanas. Dicha potestad resulta complementaria al poder de mando para el adecuado cumplimiento del orden administrativo establecido en beneficio del interés público.

La facultad sancionadora de la Administración Tributaria se encuentra reconocida en los artículos 82 y 166 del Código Tributario, los cuales además otorgan facultades discrecionales a la Administración Tributaria, para la determinación y aplicación de sanciones de las infracciones tributarias, según corresponda.

Como se ha venido sosteniendo en el capítulo anterior, la responsabilidad objetiva es violatoria de algunas garantías constitucionales tales como: el debido proceso, derecho de defensa y presunción de inocencia; este último, también es un principio de rango constitucional siendo la jurisprudencia uniforme en aceptar que la exigencia de verificar la culpabilidad de un sujeto, es inexcusable en nuestro sistema jurídico. Un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa, interpretado como suficiente para atribuir sanciones a los ciudadanos, es inadmisibles en el ordenamiento jurídico nacional, por implicar infracción a la constitución misma; esto es, al principio de culpabilidad implícitamente consagrado en el artículo 2 inciso 24 literal “e” de la Constitución Política.

En cuanto a los límites de la potestad administrativa sancionadora, el Tribunal Constitucional peruano sentenció que:

la aplicación de una sanción administrativa constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración. Como toda potestad, no obstante, en el contexto de un Estado de Derecho (artículo 3, Constitución), está condicionado, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales.

Al respecto, debe resaltarse la vinculatoriedad de la Administración en la prosecución de procedimientos administrativos disciplinarios, al irrestricto respeto del derecho al debido proceso y, en consecuencia, de los derechos fundamentales procesales y de los principios constitucionales (Vg. legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad) que lo conforman (Sentencia del Tribunal Constitucional No. 1003-1998-AA/TC, fundamento 6).

Esa necesidad de garantizar el respeto de los derechos fundamentales constitucionales de los administrados, así como la búsqueda de seguridad jurídica, son precisamente las razones que llevaron al legislador nacional a acoger como principios de la potestad sancionadora administrativa, los mandatos de legalidad, razonabilidad, presunción de licitud, culpabilidad, entre otros. A continuación, trataremos temas relacionados con la culpabilidad en estricto sensu.

3.2.1 Concepto de culpabilidad

La culpabilidad es el reproche que se hace a una persona porque ésta debió haber actuado de modo distinto a como actuó. Ello porque la norma que tipifica las infracciones y las sanciones no exige nunca comportamientos imposibles. El profesor Nieto afirma que, en cuanto a la culpabilidad en esta materia, no se trata de una simple voluntariedad del sujeto, sino de la existencia de una relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción administrativa (2005). Así también Rodríguez señala que:

actúa culpablemente el que con arreglo al ordenamiento jurídico pudo actuar de otra manera a como lo hizo, es decir, el que pudo abstenerse de realizar la acción típicamente antijurídica. La culpabilidad supone pues, la negación de la responsabilidad objetiva, o sin consideración a las circunstancias en las que el agente ha realizado el hecho típico (Como se cita en Fuentes, 2005, p.176).

3.2.2 Elementos de la culpabilidad

La culpabilidad supone tres requisitos previos:

- En primer lugar, la imputabilidad, definida como la capacidad de culpabilidad, es decir, un determinado desarrollo o madurez de la personalidad y unas determinadas condiciones biopsíquicas que le permitan al sujeto conocer la licitud o ilicitud de sus acciones u omisiones y obrar conforme a ese conocimiento.
- En segundo lugar, la existencia de un nexo psicológico entre el hecho y el sujeto imputable, nexo que se concreta en el dolo, la culpa y sus diversas manifestaciones.
- Finalmente, exige la ausencia de causas de exclusión de la responsabilidad.

3.2.3 Formas de imputación de la culpabilidad

Los títulos de imputación de responsabilidad en el ámbito penal son el dolo y la culpa o imprudencia, con lo cual, la aplicación del principio de culpabilidad al ámbito de las infracciones administrativas –tributarias, impone que los sujetos sólo serán responsables, bien a título de dolo o de culpa.

a. El Dolo.

Cabe mencionar que la legislación, jurisprudencia y doctrina administrativa no hilan tan fino y han prescindido por completo de la doctrina del dolo muy elaborada en el derecho penal.

El dolo está integrado por dos elementos, uno intelectual y otro volitivo:

- El intelectual, está referido a que el autor tiene conocimiento de los hechos constitutivos del tipo de infracción, así como de su significación antijurídica.
- El volitivo, referido al querer el hecho ilícito. Se habla pues, de un dolo directo, si se persigue inmediatamente el ilícito (1^{er} grado) o si se aceptan las consecuencias inevitables

que va a producir (2^{do} grado); y se habla de un dolo eventual, si se asumen las consecuencias probables de su actuación.

b. La Culpa o imprudencia.

Actúa con culpa o imprudencia el que realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionalmente sino por haber infringido un deber de cuidado que personalmente le era exigible y cuyo resultado debía ser previsto. “La culpa consiste, en definitiva, en no haber previsto lo que debía preverse y en no haber evitado lo que debía evitarse” (Nieto, 2005, p.392).

No puede prescindirse nunca del requisito de posibilidad de evitar el resultado por la sencilla razón de que el derecho no exige nunca cosas imposibles. Lo resaltante de la observancia del deber de cuidado es que el operador jurídico se ve liberado de indagar la psicología del autor para determinar si conocía la trascendencia jurídica de lo que estaba haciendo y si quería hacerlo.

3.2.4 Matices del principio de culpabilidad

La introducción del principio de culpabilidad en esta área del derecho se muestra compleja por el predominio de las cláusulas de responsabilidad objetiva que habilitan la imposición de sanciones en base a la acreditación de los hechos infractores con independencia de la índole de participación del sujeto sancionado en los mismos.

Considera Garberí que mientras el ejercicio de la potestad sancionadora en su faceta objetiva viene dada por la constatación de los hechos tipificados como constitutivos de infracción, la subjetiva se desdobra en dos vertientes: la activa, referida a la titularidad de la competencia habilitadora de tal potestad y, la pasiva, en la que se desarrolla el aspecto de la culpabilidad, que consiste en el reproche personal al autor por haber realizado un hecho típico y antijurídico, siendo exigible para aplicarle una sanción, un título de imputación como dolo o culpa (1998, p.126).

Esto ha originado la aparición de algunas posturas opuestas entre sí. Una primera, no exige que la sanción se fundamente en la culpabilidad personal, resultando irrelevante la ausencia de

intencionalidad como el error. Simplemente requiere una conducta irregular en la observación de las normas, lo que confiere a la responsabilidad una naturaleza intrínsecamente objetiva, hasta el punto de que en la misma toda infracción se presume voluntaria. Sin dudas descartamos de plano esta postura dado que constituye la realidad jurídica vigente en Perú siendo cuestionada a la largo de esta investigación.

Una segunda, exige la implantación del principio de culpabilidad en la determinación y/o atribución de responsabilidad, por considerarla esencial para la configuración del ilícito administrativo. Ello porque al mismo son aplicables los principios penales, por ser la culpabilidad, junto con la imputabilidad, pieza básica en todo sistema sancionador y porque, en definitiva, la responsabilidad administrativa debe asentarse, al igual que en el Derecho Penal, en la realización de actos personales dolosos o culposos propios del sancionado.

En efecto, no toda conducta que signifique una infracción conlleva necesariamente la aplicación de una sanción para el infractor, en tanto existan determinadas condiciones que determinen que la comisión de la infracción no responde a un acto voluntario o incluso, razonablemente previsible por tal agente. Por ejemplo, cuando se verifican eximentes de culpabilidad. En efecto, el principio de causalidad que rige la potestad sancionadora de la Administración Pública implica que además de determinar un supuesto de hecho, es indispensable comprobar que la responsabilidad por ese hecho sea atribuible a un contribuyente que tenía el deber de cumplir una obligación determinada. "Hacer responsable y sancionable a un administrado es algo más que simplemente hacer calzar los hechos en los tipos previamente determinados por la ley, sin ninguna valoración adicional" (Morón, 2019, p.444). Por tanto, para esta postura no basta con que se haya producido un hecho que implique la violación de una norma, sino que resulta indispensable que tal hecho sea atribuible a un infractor. Definitivamente por lo desarrollado a lo largo del presente trabajo, apoyamos y defendemos esta postura por la eficacia directa y primacía de los derechos fundamentales como verdaderos límites frente al ejercicio de la potestad tributaria y potestad sancionadora de la administración tributaria.

Una tercera postura, sugiere que el elemento subjetivo de la infracción constituye un factor importante, pero no a efectos de la determinación de la infracción misma, sino únicamente como

criterio de gradación selectiva o fijación equitativa de la sanción prevista en la norma tipificadora. Como veremos más adelante, este criterio forma parte criterio de proporcionalidad explícito en el principio de razonabilidad de la potestad sancionadora administrativa de la Ley N°27444 y Código Tributario por lo que descartamos esta postura.

En la jurisprudencia española encontramos el pronunciamiento del Tribunal Constitucional referido al recurso de inconstitucionalidad de la Ley General Tributaria el cual jugó un importante papel dentro de la evolución del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, indicando que:

tanto del actual art. 1 del Código Penal como del citado art. 77.1 de la LGT ha desaparecido el adjetivo «voluntarias» que seguía a los sustantivos «acciones u omisiones». Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. [...]. El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados. (Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 76/1990, fundamento 4A)

Si bien, en el caso español, esta problemática ha perdido hoy buena parte de su significación, dado que el artículo 130.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) ha consagrado inequívocamente el principio de culpabilidad en la esfera administrativa sancionadora, tal problemática sigue latente en el caso peruano dado que el Código Penal establece como regla la exigencia de dolo, mientras que la culpa

es punible en los casos que así lo disponga la ley (Código Penal 1991, art.12); y en el Código Tributario (2013), el principio de culpabilidad no cuenta con un reconocimiento expreso como principio de la potestad sancionadora tributaria.

Recordemos que el Tribunal Constitucional en el año 2004 ya había establecido que el principio de culpabilidad constituye un límite a la potestad sancionadora del Estado, por lo que la sanción sea esta penal o disciplinaria solo puede fundarse en la responsabilidad subjetiva del infractor de un bien jurídico, no siendo aceptable desde el punto de vista constitucional, sancionar a una persona por acto u omisión de un deber jurídico que no le sea imputable (Sentencia del Tribunal Constitucional No. 2868-2004-AA/TC, fundamento 21).

En dicho derrotero, el Decreto Legislativo N°1272 modificó la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General e incorporó expresamente con mucho acierto el principio de culpabilidad a los procedimientos sancionadores especiales incluidos los tributarios, no obstante el Decreto Legislativo N°1311 decretó lo contrario; es decir, estableció que la potestad sancionadora de la administración tributaria se rige por los principios previstos en el Código Tributario y no por los principios previstos en el artículo 230 del Texto Único Ordenado de la Ley N°27444. Como vimos en el capítulo anterior, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1311 claramente se omite justificar y ponderar la limitación a los derechos de los contribuyentes frente al deber de contribución fiscal o a una satisfacción del interés público.

Sin embargo, tal hecho en lo absoluto significa que no se haga exigible el reproche administrativo como requisito previo a la imposición de una sanción; puesto que, la culpabilidad como garantía y principio jurídico tiene base constitucional antes que legal; y en virtud a su función fundante, interpretativa e integradora como principio de la potestad sancionadora administrativa (Morón, 2019, p.398) consideramos posible el transvase del principio de culpabilidad al derecho tributario sancionador, en aras de salvaguardar y hacer efectivos los derechos fundamentales del contribuyente en la línea de la Convención Americana. Si bien habremos de admitir que por las características singulares que reviste el derecho administrativo sancionador respecto al derecho penal, tal como indicamos en el Capítulo 1 de este trabajo, la aplicación de la culpabilidad necesariamente debe ser con matices.

La matización del principio de culpabilidad en nuestro derecho tributario sancionador resulta particularmente singular, toda vez que el legislador decidió criminalizar la mayor parte de las infracciones que inciden en obligaciones sustanciales vinculadas a la obligación tributaria, quedando únicamente algunas de las señaladas en el artículo 178 del Código Tributario peruano, siendo las restantes infracciones que inciden en obligaciones formales. Ello adquiere relevancia por cuanto en un sistema tributario “auto declarativo” como el peruano, podría decirse que este tipo de infracciones, como no dar comprobante de pago, inciden directamente en el pago del impuesto. La omisión en el otorgamiento de comprobante de pagos incide directamente en menor pago de impuestos.

Y es justamente en el campo de las infracciones formales donde resulta más dificultosa o problemática, la aplicación del principio de culpabilidad, puesto que en el Derecho Administrativo Sancionador predominan las llamadas *infracciones formales*, constituidas por una simple omisión o comisión antijurídica que no precisan ir precedidas de dolo o culpa ni seguidas de un resultado lesivo.

En ese sentido, consideramos que en el derecho administrativo sancionador la regla será la imprudencia para que se entienda cometida la infracción; y por disposición expresa - excepcionalmente, el dolo. En caso el agente dolosamente cometa una infracción, la cual no exija el dolo para su configuración, se tomará éste (dolo) como elemento de graduación de la sanción, en virtud del principio de razonabilidad de la potestad sancionadora administrativa, conforme al cual las autoridades prevén que la sanción a aplicar sea proporcional al incumplimiento calificado de infracción, observando entre otros criterios, la existencia o no de intencionalidad (Decreto Supremo N°004-2019-JUS, 2019, Art. 230.3).

Aquí cabe hacer un deslinde. Si bien reconocemos que la aplicación del principio de culpabilidad es más confusa e incierta en las infracciones formales o simple inobservancia, por carecerse de una teoría sobre las mismas, no por ello debe admitirse su inoperancia. Como afirma la doctrina, el principio de culpabilidad en todas sus variantes opera en el derecho administrativo sancionador, lo que no implica desconocer que también hay casos de infracciones formales de

responsabilidad objetiva (Nieto, 2005, p.398). Añade el autor que, en la línea de la exigencia de culpabilidad declarada en la Sentencia del Tribunal Constitucional Español de 26 de abril de 1990, positivizada luego en el artículo 130 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común –Ley 30/1992 de 26 de Noviembre, en suma es una presunción de culpabilidad que permite probar su exclusión, a cargo del infractor (Nieto, 2005, p.399).

Aparentemente, esta interpretación sería violatoria de la Constitución Política por cuanto a todo ciudadano y por ende a todo contribuyente le alcanza la presunción de inocencia, siendo deber de la Administración Pública y en el caso en concreto, de la Administración Tributaria, demostrar la culpabilidad del sujeto infractor. Sin embargo, consecuentes con la aplicación matizada que debe revestir el principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador, consideramos que la tesis esbozada es la más acertada, por cuanto no podemos negar las características particulares que reviste el Derecho Administrativo Sancionador, donde predominan las infracciones que inciden en obligaciones formales y no las sustanciales, quizás a consecuencia del sistema tributario auto determinativo por el contribuyente.

En el Código Tributario se tipifican, en general, como infracciones administrativas, incumplimientos de obligaciones legalmente impuestas, a diferencia de lo que sucede en el Derecho Penal, en el que los tipos penales sancionan lesiones de bienes jurídicos especialmente protegidos. En ese sentido es aceptado que, la mera inobservancia de la norma es suficiente para apreciar la culpabilidad necesaria, aunque sea a título de negligencia, por cuanto supone el incumplimiento de un deber de cuidado que impone el respeto de la norma. En la línea del presente trabajo, no es que la culpa no necesite probarse, sino que muchas veces sus elementos volitivos y cognoscitivos son parte de la propia conducta infractora.

Consecuentemente, podría pensarse que la exigencia de culpabilidad en nuestro caso –tal como está regulado- sería innecesaria, ya que la misma conducta al implicar culpabilidad (responsabilidad) no se diferenciaría de la responsabilidad objetiva, la cual per se (de plano) genera responsabilidad. Sin embargo, ello no es cierto.

En efecto, Fuentes al reconocer la culpabilidad como elemento integrador de la infracción típica, afirma que:

la prueba del nexo psicológico que precisa la realización del juicio de culpabilidad está normalmente implícita en la realización de la acción infractora y, con ello, que la esencia de tal juicio de culpabilidad se desplazará a la acreditación por el sujeto infractor, previa alegación, de que concurren causas de exclusión de responsabilidad. Ello no implica afirmar que la culpa no deba ser objeto de prueba, sino que, en múltiples ocasiones, los elementos volitivos y cognoscitivos para apreciar la infracción forman parte de la propia conducta típica (2005, p.182).

En resumidas cuentas, el sistema de responsabilidad subjetiva (culpabilidad dolosa o culposa) aplicado matizadamente al campo de las infracciones y sanciones tributarias se diferenciará del sistema de responsabilidad objetiva, porque permite la alegación, por parte del sujeto infractor, de causas de exclusión de responsabilidad. En buena cuenta, admitimos que, tratándose de infracciones formales, existiría una inversión de la carga de la prueba, correspondiéndole al sujeto infractor la probanza de que concurren causas que lo excluyen de responsabilidad.

Por ejemplo, proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, no conforme con la realidad; infracción tributaria prevista en el artículo 173 numeral 2 del Código Tributario, contiene un elemento valorativo en el tipo infractor, referido a “no conforme con la realidad” que podría no ser de realización inmediata o que siéndolo, el sujeto bien podría alegar causas de exclusión de responsabilidad, como error de hecho o de derecho.

Así también, no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria; infracción prevista en el artículo 173 numeral 5, bien podría suceder

que la inobservancia del plazo establecido por la Administración Tributaria, obedezca a un caso fortuito o fuerza mayor.

Sin duda, habrán supuestos donde el margen para alegar causas de exclusión de responsabilidad sea muy reducido, como no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión; infracción prevista en el artículo 174 numeral 1. Como se advierte en estos supuestos de infracciones formales o simple inobservancia, la posibilidad de alegar causas de exclusión de responsabilidad será en mayor o menor grado dependiendo de uno u otro caso, no obstante, identificar el espacio para dicha alegación legitimaría el actuar de la administración tributaria conforme a la constitución.

Por otro lado, respecto de las infracciones (sustanciales) relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cabe hacer la siguiente precisión: la presunción de inocencia se mantiene inmutable. Es decir, se parte de la presunción de inocencia del sujeto infractor, correspondiendo a la Administración Tributaria la carga de la prueba de la existencia de culpabilidad para poder imponer las sanciones. El fundamento de ello estriba en que si la Administración Tributaria cuenta con todos los datos necesarios para exigir el cumplimiento de la deuda tributaria, debería acudir a un procedimiento de fiscalización y/o recaudación, y no a un procedimiento sancionador.

Si la razón de ser de todo sistema tributario es la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y para lo cual otorga a la Administración Tributaria facultades de autotutela exorbitantes en el procedimiento de fiscalización, entonces, la activación del procedimiento sancionador debiera limitarse a las situaciones en las cuales el contribuyente obligado actuó con negligencia o dolo ocultando información a la Administración y no le ha sido posible obtenerla salvo por intermedio de una fiscalización; procedimiento en el cual pueda obtener la evidencia de la culpabilidad y se regularice la situación tributaria del caso (Pedreira, 2001).

Por ejemplo, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a

cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares; infracción prevista en el artículo 178 numeral 1 del Código Tributario.

Si bien el artículo 165 del Código Tributario establece que la infracción será determinada de manera objetiva, como se dijo por el predominio de las infracciones formales donde no se requiere específicamente de la intencionalidad para que se configure la infracción. Sin embargo, este no es el caso del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que expresamente invoca la falsedad o la omisión de circunstancias para que se configure la infracción. Se trata, entonces, de un caso en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción.

Este supuesto tipifica como infracción declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria, lo que implica que dicha infracción no puede ser determinada en forma objetiva, toda vez que, por su propia naturaleza, la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de circunstancias necesariamente requiere siempre de intencionalidad o dolo.

Así, respecto al concepto de la falsedad que se alude, debe tenerse presente que según el Diccionario de la Lengua Española, “falso” es “*lo engañoso, fingido, simulado; falta de ley, de realidad o veracidad*” o “*lo incierto y contrario a la verdad*”.

Resulta claro que, por requerirse del engaño, fingimiento o simulación para incurrir en la infracción, la declaración de cifras o datos por parte del contribuyente intencionalmente debe ser contraria a la verdad de los hechos. La infracción consiste, pues, en cambiar dolosamente las cifras o los datos al momento de elaborar la declaración jurada, con el fin de obtener indebidamente beneficios en perjuicio de la Administración Tributaria. Así, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente señala:

efectuando una interpretación sistemática y teleológica de los artículos 185 y 178 numeral 2 del Código Tributario [...] para que se configure la infracción [...] se requiere de un elemento objetivo (declarar cifras o datos falsos) y de uno subjetivo (intención de obtener un provecho indebido) [...] Se ha establecido que el artículo 178 inciso 2 del Código Tributario exige una conducta (dolo – elemento subjetivo) destinada a sacar un provecho indebido de la consignación de datos falsos (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República, Casación No. 1731-2007 LIMA, fundamento cuarto).

Como se puede apreciar, para la aplicación de sanciones por declaración de cifras o datos falsos, no sólo es necesario que incurrir en el hecho infractor, sino que la autoridad tributaria acredite que el deudor tributario ha tenido una intención de obtener una ventaja con dicha declaración. De lo contrario, deberá considerarse improcedente la aplicación de sanción por tal motivo.

No pretendemos zanjar la matización del principio de culpabilidad en el campo de las infracciones tributarias, en especial, tratándose de una realidad como la nuestra en la que predominan las infracciones formales o de simple inobservancia. La matización del principio de culpabilidad es un tema incipiente en nuestra realidad, siendo por tanto un quehacer conjunto de la jurisprudencia y doctrina nacional, el delimitarla caso por caso. Si bien hicimos una breve mención a causales de exclusión de responsabilidad precisamos que tales causales que admite la doctrina, jurisprudencia y legislación extranjera, escapan al contenido del presente trabajo.

Finalmente, si bien el artículo 165 del Código Tributario establece que la infracción será determinada de manera objetiva y sancionada administrativamente, de seguir interpretándose en la forma como se viene haciendo sin acreditar la responsabilidad subjetiva o culpabilidad del contribuyente, o incluso sin permitírsele la alegación de causas de exclusión de responsabilidad, entonces urgiría realizar una modificación o precisión legislativa, con miras a constitucionalizar la actuación de la administración tributaria en cuanto a la aplicación de la potestad sancionadora a los ciudadanos, de modo tal que se blinde dicho accionar de denuncias o acciones judiciales en su contra. Por tal motivo nos permitimos adjuntar como anexo al presente trabajo un proyecto de ley (anexo 1).

Conclusiones

1. El Estado como garante del bien común sustentado en la defensa de la persona y el respeto de su dignidad, adopta medidas para cumplir un rol de conformación social que responda a estos valores y bienes constitucionales, estando facultado para exigir el cumplimiento de obligaciones o deberes de los ciudadanos, pudiendo imponer sanciones por su potestad punitiva en caso de incumplimiento.
2. La potestad punitiva del Estado se materializa a través del Derecho Penal y del Derecho Administrativo Sancionador, ejercidas por el Poder Judicial y entidades del Poder Ejecutivo como es la Administración Tributaria que tiene la potestad para determinar infracciones e imponer sanciones originadas por la realización de conductas contrarias a las normas objeto de su competencia. De allí que no sea objeto de discusión la tesis de que la potestad penal de los jueces y Tribunales al igual que la potestad sancionadora administrativa, forman parte de un único y genérico ius puniendi del Estado, pese a sus dos manifestaciones.
3. La potestad punitiva no es irrestricta, está sujeta al cumplimiento de principios y requisitos formales y sustanciales que constituyen garantías de los ciudadanos en su relacionamiento con el Estado, y se encuentra regulada en el capítulo del procedimiento sancionador de la Ley del Procedimiento Administrativo General, como marco general que disciplina la potestad sancionadora de las entidades para determinar infracciones e imponer sanciones a los administrados.
4. La potestad sancionadora regulada en el Código Tributario peruano está sujeta al cumplimiento de principios que orientan y limitan su ejercicio. Dichos principios constituyen garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones punitivas de la Administración Tributaria, así como un límite para dichas actuaciones.

5. Si bien los principios del Derecho Penal como el de legalidad, debido proceso, presunción de inocencia, culpabilidad u otros, juegan un rol preponderante en el desarrollo del Derecho Administrativo Sancionador, la aplicación de tales principios no será de manera mecánica ni automática sino debidamente adaptada al campo del Derecho Administrativo Sancionador; esto es, con matices.
6. En la línea del Tribunal Constitucional peruano, si bien existen diferencias entre la potestad de imponer sanciones penales y la de dictar sanciones administrativas, el principio de culpabilidad representa un ejemplo de que entre ambas disciplinas también existen puntos en común; sin llegar a desconocer que dicho principio es apreciado mayormente en el derecho penal, lo que no equivale a negar su vigencia en el derecho sancionador tributario, a pesar de las dificultades que puedan existir en cuanto a su aplicación.
7. El Código Tributario peruano establece que la infracción tributaria será determinada de manera objetiva y sancionada administrativamente. No obstante, cierto sector de la doctrina considera que la determinación objetiva de la infracción y la responsabilidad objetiva son dimensiones distintas. La primera implica constatar si la conducta desplegada en la realidad, calza o no en la descripción de la infracción, con independencia del elemento subjetivo del presunto sujeto responsable de esa configuración. Pareciera por tanto que en el Código Tributario la primera lleva implícita a la segunda; es decir, contempla un sistema de responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias.
8. El Código Tributario peruano en puridad establece un sistema de responsabilidad objetiva con prescindencia de la intencionalidad (dolo), negligencia (culpa) o error que pueda tener el sujeto al momento de la comisión de la infracción; sistema de responsabilidad que a la luz de nuestro ordenamiento jurídico constitucional y los cambios normativos introducidos en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, es cuestionado.
9. Jurisprudencialmente es criterio reiterado del Tribunal Constitucional peruano reconocer la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, especialmente por constituir un límite a la potestad sancionadora del Estado. Por tanto,

importa comprender que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria puede nutrirse de los principios constitucionales que fundamentan el ius puniendi, sin menoscabar su eficacia como ente y rol recaudador. Si bien los principios jurídicos adquieren matices y significados especiales en la realidad jurídico tributaria, ello no debe ser en menoscabo de las garantías de los contribuyentes y a de la eficacia del actuar administrativo o del deber de contribución fiscal. De allí que sea factible poder exigir al Instructor administrativo el reproche administrativo al presunto infractor, a título de responsabilidad subjetiva, como requisito sine qua non para imponer sanciones por la comisión de infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario peruano, ya que sanciones de tipo pecuniario, decomiso de bienes, o cierre temporal de establecimientos, atentan contra derechos fundamentales del contribuyente; siendo inaceptable sancionar al contribuyente por una conducta que no le sea imputable.

10. A pesar que el Código Tributario señala que la infracción será determinada de manera objetiva, en nuestra realidad jurídica encontramos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia y Tribunal Fiscal que asumen una razonable evaluación de la responsabilidad del deudor tributario por caso fortuito, fuerza mayor, hecho imputable a la Administración Tributaria, imposibilidad material o error de hecho o derecho ajena a la voluntad del contribuyente; es decir, existen algunos supuestos de infracción que implícitamente admitirían la aplicación del principio de culpabilidad, habiéndose ponderado el derecho de los contribuyentes como límite al ejercicio de la potestad sancionadora. En tales casos, se inaplicó la responsabilidad objetiva al no poder imputar los hechos o reprochar al contribuyente; presupuesto básico de toda responsabilidad subjetiva, pese a que objetivamente sí se pudo determinar la infracción, razón por la que no pudo sancionar la infracción al no poder imputar responsabilidad,

11. El Estado al ejercer la potestad tributaria para crear, modificar o suprimir tributos debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona; esto es, su eficacia directa, lo cual implica que los ciudadanos solo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de tales límites, de allí que los principios tributarios son límites a los poderes públicos y constituyen también

derechos de los particulares. Una suerte de equilibrio entre la tutela del interés general (público) y el respeto por los derechos fundamentales, a tal punto que el primero podría restringir el ejercicio de los segundos, pero nunca desplazarlos.

12. El Código Tributario reconoce un listado abierto de principios de la potestad sancionadora, por lo que en virtud a la doctrina y jurisprudencia constitucional, la garantía del debido proceso, el derecho de defensa y la presunción de inocencia integran dichos principios, al ser garantías inherentes de un Estado constitucional de derecho, con cuya vigencia y eficacia de los mismos se legitima toda intervención estatal destinada a afectar la esfera individual de los ciudadanos mediante la imposición de sanciones.
13. Por compromisos internacionales asumidos el Estado peruano incorporó, mediante los Decretos Legislativos N°1029 y N°1272, modificaciones de corte garantista en la Ley N° 27444 para que sus disposiciones sean aplicables a los procedimientos especiales incluidos los tributarios y se observasen los principios de la potestad sancionadora administrativa, como el principio de culpabilidad. No obstante, por Decreto Legislativo N°1311 se retrocedió en ese afán garantista sin un análisis de ponderación debido entre las medidas propuestas y la afectación a los derechos fundamentales de los contribuyentes, reluciendo una vez más su afán recaudatorio con prescindencia absoluta de consideraciones garantistas a favor de los contribuyentes.
14. El vigente sistema de responsabilidad objetiva al imponer de plano de una sanción sin permitir al infractor ejercer su derecho de defensa previo, a ser oído, ofrecer y producir prueba, no solo resulta atentatorio de la garantía constitucional del debido proceso, sino también ineficiente dado que la sanción impuesta de plano no se hará efectiva hasta agotarse las acciones de reclamación ante la Administración Tributaria o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.
15. La presunción de inocencia como derecho de rango constitucional supone que toda persecución y proceso ulterior parten de la inocencia del inculpaado y nunca de su culpabilidad, así como obliga a la administración a producir la prueba de los hechos que

imputa, en razón de que el contribuyente, para ser merecedor de una sanción, debe ser objetiva y subjetivamente responsable.

16. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos implícitamente reconocido en la Constitución Política no puede limitar o restringir la eficacia directa de los derechos fundamentales de la persona, dado que los ciudadanos solo pueden ser llamados a contribuir dentro de tales límites. En el supuesto negado de que ello pueda ser factible, la satisfacción del citado deber en ningún caso podría desplazarlos completamente. Correspondería a la Administración Tributaria en cuanto a la determinación y sanción de las infracciones tributarias, mejorar sus mecanismos de fiscalización y recaudación sobre la obligación principal de los contribuyentes, en lugar de imponer sanciones de plano vulnerando garantías constitucionales de orden procesal.
17. No es constitucional limitar la plena eficacia de la garantía al debido proceso y presunción de inocencia en la determinación y sanción de las infracciones tributarias por la satisfacción (diferida) del deber de contribución fiscal, dado que garantizar el respeto de los derechos fundamentales y la búsqueda de seguridad jurídica, fueron las razones constitucionales que llevaron al legislador acoger como principios de la potestad sancionadora, los mandatos de legalidad, razonabilidad, presunción de licitud, culpabilidad, entre otros.
18. La promulgación del Decreto Legislativo N° 981 a raíz de la exhortación efectuada por el máximo intérprete de la Constitución constituye un claro ejemplo de que las disposiciones tributarias justificadas en el deber de contribución fiscal se adecúan a las garantistas y principios constitucionales de la potestad tributaria, como son los derechos fundamentales, también límites de la potestad sancionadora administrativa.
19. La culpabilidad entendida como juicio de reproche que se efectúa a una persona por actuar de modo distinto a como lo hizo o que pudo abstenerse de realizar la acción típica y antijurídica, equivale a negar la responsabilidad objetiva. La culpabilidad requiere la concurrencia de la imputabilidad (grado de madurez), nexo psicológico entre hecho y sujeto imputable (dolo o culpa) y ausencia de causas de exclusión.

20. Consideramos acertada la postura que implanta el principio de culpabilidad en la determinación y/o atribución de responsabilidad, por considerarla esencial para la configuración del ilícito administrativo, dado que la culpabilidad junto con la imputabilidad, son piezas básicas en todo sistema sancionador; por ende, la responsabilidad administrativa debe asentarse, al igual que en el Derecho Penal, en la realización de actos personales dolosos o culposos propios del sancionado. A diferencia de las posturas que no exige que la sanción se fundamente en la culpabilidad personal y como criterio de graduación de la sanción, en esta postura no basta con que se haya producido un hecho que implique la violación de una norma, sino que resulta indispensable que tal hecho sea atribuible a un infractor en virtud del principio de causalidad.
21. A diferencia de España, en el caso peruano sigue latente la problemática de la aplicación de la culpabilidad pues tiene reconocimiento en el Código Penal a título de dolo y culpa, en tanto que en el Código Tributario no cuenta con un reconocimiento expreso como principio de la potestad sancionadora tributaria.
22. Partiendo de la base constitucional y de convencionalidad del principio de culpabilidad, consideramos que lo normado por el Decreto Legislativo N° 1311 no supone en lo absoluto renunciar a que sea exigible el reproche administrativo al infractor como requisito previo a la imposición de una sanción, dado que cumple una función fundante, interpretativa e integradora como principio de la potestad sancionadora administrativa.
23. La criminalización de la mayor parte de las infracciones sustanciales vinculadas a la obligación tributaria, hace que la matización del principio de culpabilidad en el derecho sancionador tributario resulte más dificultosa por el predominio de las infracciones formales constituidas por una simple omisión o comisión antijurídica que no requieren ir precedidas de dolo o culpa ni seguidas de un resultado lesivo.
24. Dada tal singularidad, consideramos que en el derecho administrativo sancionador la regla será la imprudencia para que se entienda cometida la infracción; y excepcionalmente por

mandato legal, el dolo. En caso el agente cometa una infracción dolosamente, la cual no exija el dolo para su configuración, éste será tomado como elemento de graduación de la sanción, en virtud del principio de razonabilidad de la potestad sancionadora administrativa.

25. La doctrina mas moderna considera que el predominio de las infracciones formales o simple inobservancia no implica la inoperancia de la culpabilidad, dado que todas sus variantes operan en el derecho administrativo sancionador, sin desconocer que también hay casos de infracciones formales de responsabilidad objetiva. La exigencia de culpabilidad, como en el caso español, sería una presunción de culpabilidad que permite probar su exclusión a cargo del infractor, quizás a consecuencia del sistema tributario auto determinativo por el contribuyente.
26. La mera inobservancia de la norma es suficiente para apreciar la culpabilidad necesaria, aunque sea a título de negligencia, por cuanto supone el incumplimiento de un deber de cuidado que impone el respeto de la norma. No es que la culpa no necesita probarse sino que muchas veces sus elementos volitivos y cognoscitivos son parte de la propia conducta infractora.
27. El sistema de responsabilidad subjetiva (culpabilidad dolosa o culposa) aplicado matizadamente al campo de las infracciones y sanciones tributarias se diferenciará del sistema de responsabilidad objetiva, porque permite la alegación, por parte del sujeto infractor, de causas de exclusión de responsabilidad; una suerte de inversión de la carga de la prueba, correspondiéndole al sujeto infractor la probanza de que concurren causas que lo excluyen de responsabilidad.
28. En caso de infracciones sustanciales, la presunción de inocencia se mantiene inmutable; es decir, se parte de la inocencia del infractor correspondiendo a la Administración Tributaria la carga de la prueba de la existencia de culpabilidad para imponer sanciones, dado que cuenta con todos los datos necesarios para exigir el cumplimiento de la deuda tributaria, debería acudir a un procedimiento de fiscalización y/o recaudación, y no a un procedimiento sancionador.

29. De seguir interpretándose el artículo 165 del Código Tributario en la forma como se viene haciendo sin acreditar la culpabilidad del contribuyente o sin permitírsele la alegación de causas de exclusión de responsabilidad, entonces urgiría realizar una modificación o precisión legislativa, con miras a constitucionalizar la actuación de la administración tributaria en cuanto a la aplicación de la potestad sancionadora a los ciudadanos, de modo que se blinde su accionar de denuncias o acciones judiciales en su contra.



Referencias bibliográficas

- Abad, N. (2022). *La constitucionalidad de las infracciones y sanciones tributarias determinadas objetivamente por la administración tributaria* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/24230>
- Altamirano, A. (Ed.). (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. Palestra
- Baca, S. (2019) El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, con especial mirada al caso peruano. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, (21), 313-344. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6733368>
- Caballero (2004). *Infracciones y Sanciones del Código Tributario*. Tomo I. Tinco.
- Calderón, L. Gómez, A. Bobadilla, M. (2004). *Derecho y Práctica de la Infracción Tributaria: Análisis Teórico –Práctico del Régimen de Infracciones y Sanciones del Sistema Tributario Peruano*. CAETPerú.
- Congreso Constituyente Democrático. (29 de diciembre de 1993). Constitución Política del Perú de 1993. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Congreso de la República. (11 de abril de 2001). Ley del Procedimiento Administrativo General. [Ley N°27444]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H805476>
- Cordero, E. (2012). El derecho administrativo sancionador y su relación con el derecho penal. *Revista de Derecho*, 25(2), 131-157. recuperado en <https://scielo.conicyt.cl/pdf/revider/v25n2/art06.pdf>
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (17 de setiembre de 2007). Sentencia Casación N°1731-2007-Lima. Recuperado de <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/ConsultaExpediente.aspx>
- Corte Suprema de Justicia. Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2 de diciembre de 2020). Sentencia Casación N°4795-2018-Lima. Recuperado de <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2022/02/Casacion-4795-2018-Lima-LPDerecho.pdf>
- Economía Finanzas y Comercio. 6 de enero de 1983). Aprueba el Nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario. [Decreto Supremo N° 395-82-EFC]. Obtenido de (<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H727004>)
- Fuentes, J. (Ed.). (2005). *Manual de derecho administrativo sancionador*. Aranzadi-Ministerio de Justicia.

- Garberí, J. (Ed.). (1998). *El procedimiento Administrativo Sancionador: Comentarios, Jurisprudencia, Formularios y Legislación*. (2da Ed.). Tirant To Blanch.
- García, E. & Fernandez, T. R. (1999). *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II (6ta ed.). Civitas.
- Guzmán Napurí, C. (2009). Los principios generales del derecho administrativo. *IUS ET VERITAS*, 19(38), 228-249. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12203>
- Higa Silva, C. (2013). El derecho a la Presunción de Inocencia desde un punto de vista constitucional. *Derecho & Sociedad*, (40), 113-120. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12793>
- Huamani, R. (2005). *Comentarios al Código Tributario*. (4ta ed.). Gaceta Jurídica.
- Iannacone, F. (2002). *Comentarios al Código Tributario*. Grijley
- Landa, C. (2006). Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. *En temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores.
- Lizarraga, V. (2012). *Fundamento del "Ne bis in ídem" en la potestad sancionadora de la Administración Pública*. Recuperado de https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20120908_02.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (22 de junio de 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario. [Decreto Supremo N°113-2013-EF]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
- Morón, J. (Ed.). (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Nuevo Texto Único Ordenado de la Ley N°27444*. Tomo II. (14va ed.). Gaceta Jurídica.
- Nieto, A. (2005). *Derecho Administrativo Sancionador*. (4ta ed.). Tecnos.
- Organización de Estados Americanos. (22 de noviembre 1969). Convención Americana sobre Derechos Humanos: Pacto de San José de Costa Rica. Recuperado de https://www.oas.org/dil/esp/1969_Convenci%C3%B3n_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf
- Pedreira, J. (2001). La evolución jurisprudencial del principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario. En IEF (ed.). *Principios, Derechos y Garantías Constitucionales del Régimen Sancionador Tributario: Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario*. (Doc N°19/01, Vol. II, pp. 243-260). Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2001_19_2.pdf

Peralta, C. (2014). *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. Recuperado de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

Poder Ejecutivo. (8 de abril de 1991). Aprueba el Texto del Código Penal. [Decreto Legislativo N° 635]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H750255>

Poder Ejecutivo. (20 de abril de 1996). Ley Penal Tributaria. [Decreto Legislativo N° 813]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H770772>

Poder Ejecutivo. (29 de julio de 2004). Nuevo Código Procesal Penal. [Decreto Legislativo N°957]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682695>

Poder Ejecutivo. (15 de marzo de 2007). Decreto Legislativo que modifica artículos del texto único ordenado del código tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias [Decreto Legislativo N° 981]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H939484>

Poder Ejecutivo. (24 de junio de 2008). Decreto Legislativo que modifica la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N° 27444 y la Ley del Silencio Administrativo - Ley N° 29060. [Decreto Legislativo N° 1029]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H967357>

Poder Ejecutivo. (10 diciembre de 2016). Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. [Decreto Legislativo N° 1263]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1169512>

Poder Ejecutivo. (21 de diciembre de 2016). Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo. [Decreto Legislativo N° 1272]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1170210>

Poder Ejecutivo. (30 de diciembre de 2016). Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. [Decreto Legislativo N° 1311]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1171037>

Poder Ejecutivo. (25 de enero de 2019). Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. [Decreto Supremo N°004-2019-JUS]. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1226958>

RAMOS, L. (2018). *La presunción de inocencia y las paradojas de nuestro sistema procesal*. Recuperado de <https://lpderecho.pe/presuncion-inocencia-paradojas-nuestro-sistema-procesal/>

Sainz, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*. (9na ed.). Universidad Complutense sección publicaciones.

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Ed.). (2023). *Manual de Derecho Tributario*. Recuperado de <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2024/03/Manual-de-Derecho-Tributario-LPDerecho.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2023). *Memoria institucional*. <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoraInstitucional.html>
- Terrazos Poves, J. R. (2004). El Debido Proceso y sus Alcances en el Perú. *Derecho & Sociedad*, (23), 160-168. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16865>
- Tribunal Constitucional. (6 de agosto de 2002). Sentencia N° 1003-1998-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/01003-1998-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (5 de diciembre de 2002). Sentencia N° 0882-2002-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00882-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional (16 de abril de 2003). Sentencia N° 2050-2002-AA <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (19 de diciembre de 2003). Sentencia N° 2727-2002-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (25 de agosto de 2004). Sentencia N° 1803-2004-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01803-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (24 de noviembre de 2004). Sentencia N° 2868-2004-AA. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02868-2004-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (17 de diciembre de 2004). Sentencia N° 3312-2004-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03312-2004-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (11 de mayo de 2005). Sentencia N° 01680-2005-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/01680-2005-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (13 de abril de 2007). Sentencia N° 5085-2006-PA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05085-2006-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2 de junio de 2010). Sentencia N° 1768-2009-PA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01768-2009-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (3 de setiembre de 2010). Sentencia N° 1873-2009-PA. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01873-2009-AA.html>
- Tribunal Constitucional Español. (8 de junio de 1981). Sentencia N° 18/1981. Recuperado de <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/18>

- Tribunal Constitucional Español. (3 de octubre de 1983). Sentencia N° 77/1983. Recuperado de <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/205>
- Tribunal Constitucional Español. (26 de abril de 1990). Sentencia N° 76/1990. Recuperado de <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1501>
- Tribunal Fiscal. (30 de marzo de 1995). Resolución N° 2633-I-95. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1995/1/1995-002633-1.PDF
- Tribunal Fiscal. (17 de setiembre de 1996). Resolución N° 1368-3-96. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1996/3/1996_3_1368.pdf
- Tribunal Fiscal. (18 de febrero de 1997). Resolución N° 082-3-97. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/3/1997_3_0082.pdf
- Tribunal Fiscal. (4 de diciembre de 1997). Resolución N° 1235-5-97. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/5/1997_5_1253.pdf
- Tribunal Fiscal. (15 de enero de 1998). Resolución N° 039-3-98. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_3_0039.pdf
- Tribunal Fiscal. (15 de octubre de 1998). Resolución N° 904-3-98. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_3_0904.pdf
- Tribunal Fiscal. (12 de febrero de 2003). Resolución N° 664-5-2003. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_00664.pdf
- Tribunal Fiscal. (27 de abril de 2006). Resolución N° 02205-5-2006. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_02205.pdf
- Tribunal Supremo Español. (4 de junio de 1986). Sentencia N°639/1986. Recuperado de <https://vlex.es/vid/-76943955>

ANEXO 1

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República

Ha dado la Ley siguiente;

Artículo 1°.- Principio de culpabilidad

Establézcase la incorporación del elemento de culpabilidad a efectos de la atribución de sanciones a los contribuyentes en lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, TUO del Código Tributario

Artículo 2°.- Incorporación de artículo 165-A

Incorpórese el artículo 165-A al Decreto Supremo N° 133-2013-EF, TUO del Código Tributario, el mismo que tiene el siguiente texto:

“Artículo 165-A.- Presunción relativa de culpabilidad.

A efectos de lo dispuesto por el artículo precedente, se presume salvo prueba fehaciente en contrario, que el contribuyente ha cometido la infracción formal que se le atribuye a título de culpa inexcusable, salvo infracción sustancial que es a título de dolo”.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

Primera: Vigencia

La presente norma entrará en vigencia el 1 de enero siguiente de su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”.

Segunda.- Facultades reglamentarias

Facúltese al Ministerio de Economía y Finanzas y a la SUNAT a dictar las normas reglamentarias que considere pertinentes para la implementación de la presente norma.

POR TANTO:

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los [•] días del mes de [•] de [•].

