



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Hacia una correcta aplicación de los principios de
proporcionalidad y razonabilidad en la facultad
sancionadora de la Administración Tributaria a la luz de la
Resolución del Tribunal Fiscal N° 01198-2-2017**

Tesis para optar el Título de
Abogado

Herbert Marthin Ubillus Calle

Asesor(es):

Mgtr. Marlon Iván García Hilbck; Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre

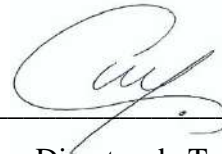
Piura, mayo de 2022

Aprobación

La tesis titulada “Hacia una correcta aplicación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la facultad sancionadora de la Administración Tributaria a la luz de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01198-2-2017”, presentada por el bachiller Herbert Marthin Ubillus Calle en cumplimiento con los requisitos para obtener el título de abogado, fue aprobada por los directores de tesis Mgtr. Marlon Iván García Hilbck y Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre.



Director de Tesis



Director de Tesis



Dedicatoria

Agradezco a Dios por darme unos padres y hermanos maravillosos y a estos por brindarme su apoyo en cada sueño u objetivo trazado, por creer en mí, convertirse en mi fuerza y alentarme a seguir en los momentos difíciles.



Resumen

Mediante el presente trabajo se realiza un análisis crítico del régimen de determinación objetiva de las infracciones que SUNAT aplica dentro de los procedimientos sancionadores en sede tributaria y su contraposición con los principios jurídicos que rigen la potestad sancionadora de dicha entidad, con especial énfasis en los de proporcionalidad y razonabilidad, los cuales encuentran un reconocimiento a nivel constitucional y legal. Dicha contraposición queda demostrada a través del análisis y solución del caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017. En el primer capítulo se inicia con una descripción general del problema, así como los objetivos del presente trabajo. Posteriormente, en el segundo capítulo se analizará el régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria y se detallará los límites que en nuestro ordenamiento jurídico encuentra dicha figura. Asimismo, en el tercer capítulo se realizará el análisis de los principios de razonabilidad y proporcionalidad como mecanismos de control de los actos sancionadores. Finalmente, en el cuarto capítulo se desarrolla una propuesta de solución que reconoce la prevalencia de los principios jurídicos por sobre la determinación objetiva de las infracciones y su aplicación al caso contenido en la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal.

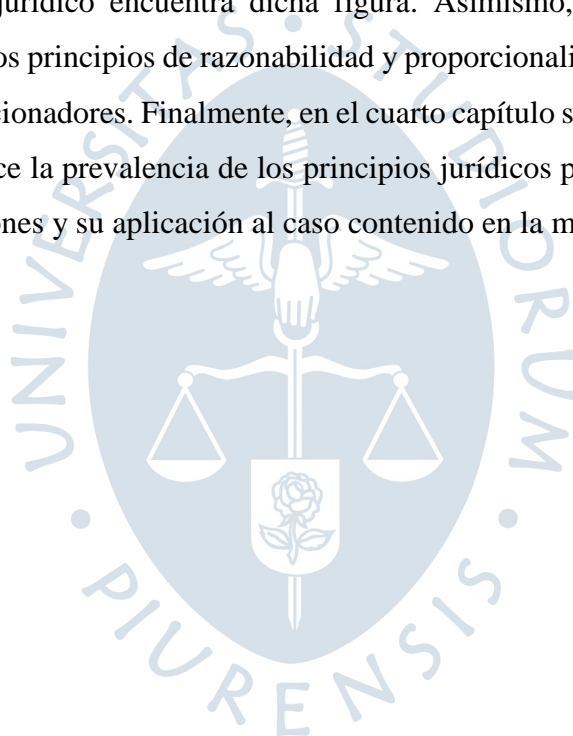


Tabla de contenido

Introducción.....	11
Capítulo 1 Consideraciones generales del presente trabajo.....	13
1.1 Planteamiento del problema.....	13
1.2 Objetivos del presente trabajo.....	14
1.3 Breve exposición del caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017	15
1.3.1 Hechos.....	15
1.3.2 Materia de controversia.....	16
Capítulo 2 El régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora y sus principales límites en el ámbito tributario	17
2.1 Conceptualización de las infracciones y sanciones en el ámbito tributario.....	17
2.1.1 Concepto y clasificación de infracción tributaria	17
2.1.2 Concepto y clasificación de la sanción en materia tributaria.....	19
2.2 La determinación “objetiva” de las infracciones comprendida en el artículo 165° CT y su contraposición con los principios regulados en el artículo 171° CT.....	21
2.3 Los principios jurídicos de la potestad sancionadora como límites principales a la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria.....	24
2.3.1 La Constitución como norma integradora de los principios de la potestad sancionadora y principal límite a la figura de la determinación objetiva de las infracciones.....	25
2.3.2 Reconocimiento y aplicación de los principios jurídicos de la potestad sancionadora recogidos en el artículo 171° CT	28
2.3.3 Aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo General en el ámbito sancionador tributario	30
2.4 La aplicación de los principios de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria en la legislación comparada	37
2.4.1 En España.....	37
2.4.2 En Chile	38
2.4.3 En Ecuador.....	39
2.4.4 En Colombia	40

Capítulo 3 La aplicación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la imposición de sanciones tributarias	43
3.1 Conceptualización de los principios de proporcionalidad y razonabilidad y su aplicación en los procedimientos sancionadores en la actualidad	43
3.2 Análisis del “triple reconocimiento” del principio de proporcionalidad y su importancia como instrumento de solución de controversias en materia sancionadora tributaria.....	46
3.2.1 Descripción de los criterios exigidos por el principio de proporcionalidad y su utilidad dentro del procedimiento administrativo sancionador	50
3.3 El test de proporcionalidad como “instrumento” de medición de la razonabilidad de las decisiones en materia sancionadora tributaria en sede judicial.....	53
3.3.1 El subprincipio de idoneidad.....	55
3.3.2 El subprincipio de necesidad.....	55
3.3.3 El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto.....	56
 Capítulo 4 Propuesta de solución al dilema de la “aplicación de los principios jurídicos de la potestad sancionadora tributaria versus la determinación objetiva de las infracciones” y su aplicación al caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017	57
4.1 Crítica y propuesta de solución al régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria.....	57
4.2 Inobservancia del principio de proporcionalidad a la luz de los criterios establecidos en el artículo 230° numeral 3 de la LPAG.....	58
4.3 Vulneración a la Constitución a partir de la existencia de una desproporción entre la sanción impuesta y la infracción cometida en el caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017.....	62
 Conclusiones	65
 Recomendaciones	67
 Lista de referencias	69
 Jurisprudencia.....	73

Introducción

El Estado tiene asignados unos fines públicos que debe tutelar, para lo cual le asisten una serie de prerrogativas o potestades, una de las cuales es la sancionadora. De esta manera, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT), que tiene como finalidad velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto formales (como puede ser la presentación de las declaraciones juradas mensuales) como sustanciales (por ejemplo, el pago del impuesto a la renta anual), se sirve de aquellas para lograr así la recaudación tributaria y con ello el sostenimiento del gasto público.

Con el transcurrir del tiempo y la inevitable evolución del derecho, las potestades discrecionales se han ido acentuando conforme ha ido evolucionando también nuestra realidad jurídica; y aunque por su propia naturaleza son indispensables en el ordenamiento jurídico tributario en la medida que coadyuvan a lograr los fines recaudatorios y así proveer a la sociedad de servicios y obras públicas más dignas, ésta deben encontrarse dentro de un marco de respeto a la Constitución y la ley, así como los principios que estos reconocen, fuera de los cuales el contribuyente quedaría sometido al arbitrio del poder público.

En la actualidad, nuestra legislación tributaria dista mucho de ser una legislación garantista y respetuosa de los derechos y principios que recoge nuestra Constitución y que se convierten en exigencias propias de un Estado de Derecho. En consecuencia, observamos que cada vez que se ejerce una potestad a nivel tributario, atiende en la mayoría de los casos a intereses meramente recaudatorios, dejando de lado a quien debería ser el centro del ordenamiento jurídico, el administrado o contribuyente¹, sean estos personas naturales o jurídicas, y a quienes deberían estar dirigidos todos los esfuerzos por implementar una política sancionadora adecuada.

Un ejemplo de cómo se ejerce la potestad sancionadora en sede tributaria resulta de lo establecido en el artículo 165° del Código Tributario², el cual regula un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora, lo cual a nuestro criterio contraviene no solo disposiciones contenidas en el mismo texto legal como puede ser el artículo 171° del citado Código, que recoge los principios aplicables a la potestad sancionadora, sino también a los principios que sobre dicha potestad se encuentran reconocidos en la Constitución y demás normas legales como la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en

¹ Cfr. GAMBVA VALEGA, César M. *“El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario”*. Revista Derecho y Sociedad N° 27. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 2006. p. 49.

² Aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF con fecha 22 de junio del 2013.

adelante, LPAG)³. Esto denota por parte de nuestros operadores jurídicos carencias en cuanto a la interpretación y aplicación en conjunto de la normativa y de los principios tanto constitucionales como legales sobre la potestad sancionadora que ejerce SUNAT.

La problemática relacionada al presente trabajo se explicará a través del análisis y solución del caso contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) N° 01198-2-2017, en la que a nuestra opinión, SUNAT se rehúsa a aplicar las garantías y principios legales y constitucionales en el ejercicio de su potestad sancionadora, sobre todo los de proporcionalidad y razonabilidad, atendiendo a la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva en la determinación de las infracciones y sanciones, situación que se plasma en la imposición de una multa, en nuestra opinión desproporcionada, por efectuar el traslado de bienes por el territorio nacional con una guía de remisión que no cumplía con los requisitos formales establecidos en el artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago⁴.

En definitiva, si bien SUNAT ostenta una facultad discrecional para sancionar, dicha potestad se debe ejercer respetando los derechos fundamentales del contribuyente reconocidos en la Constitución y en estricta concordancia con el resto del ordenamiento jurídico; el hecho de imponer sanciones o resolver casos que versen sobre el ejercicio de la potestad sancionadora basándose única y exclusivamente en la figura de la determinación objetiva de las infracciones, regulada en una norma con rango de ley como es el artículo 165° del Código Tributario, sin realizar una interpretación sistemática de las normas que protegen derechos o principios constitucionales, podría traducirse en sanciones desproporcionadas y, por ende, arbitrarias.

³ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, con fecha 25 de enero del 2019.

⁴ Aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, con fecha 24 de enero de 1999.

Capítulo 1

Consideraciones generales del presente trabajo

1.1 Planteamiento del problema

La SUNAT se sirve de una serie de potestades discrecionales para poder alcanzar los fines institucionales que le han sido asignados, en este sentido, la potestad sancionadora permite que se protejan dichos objetivos a través de la imposición de sanciones, de lo cual se deriva que esta es una de las más restrictivas de derechos que puede tener dicha entidad. En este sentido, la discrecionalidad en el ejercicio de dicha potestad puede hacer que SUNAT se desista de aplicar una determinada sanción atendiendo a criterios de oportunidad si es que verifica que los fines son igualmente alcanzados a través de otras medidas⁵.

Sin embargo, en la mayoría de los casos, la SUNAT a través de sus funcionarios, llámese auditores o fedatarios (dentro de un procedimiento de fiscalización) o los operadores jurídicos que conformen las áreas de reclamaciones y apelaciones de SUNAT y el Tribunal Fiscal respectivamente, aplican y confirman las sanciones teniendo como único fundamento lo regulado en el artículo 165° del Código Tributario, el cual establece un régimen de responsabilidad netamente objetiva en materia sancionadora tributaria al señalar que “la infracción será determinada en forma objetiva”, es decir, solo a través de la constatación de la materialización del supuesto de hecho establecido en la norma.

Lo anterior resulta cuestionable si tenemos en cuenta que la mencionada norma regula también en su artículo 171° una serie de principios que rigen y son de estricta aplicación a la potestad sancionadora de SUNAT, dentro de los cuales se encuentran, entre otros, los principios de razonabilidad y proporcionalidad, así como de forma “indirecta” el de culpabilidad, los cuales son claramente contrapuestos a la figura de la determinación objetiva de las infracciones en sede tributaria, sin embargo, su aplicación se vuelve excesivamente limitada ya que el legislador ha previsto que la potestad sancionadora del Estado se estructure en base criterios meramente objetivos, sin abrir la puerta al análisis de fondo del hecho infractor.

En otras palabras, el hecho de que se determinen infracciones atendiendo a criterios meramente objetivos, tal como se analizará en el caso contenido en la RTF N.º 01198-2-2017, hace que dichos principios y el artículo 171° del Código Tributario que los regula se encuentren vacíos de contenido, lo cual resulta vulneratorio de los derechos de los contribuyentes, más si tomamos en consideración, conforme lo veremos a lo largo del presente trabajo, que dicho

⁵ Cfr. TELLO VIDAL, Ana Sofía. *“Medios para el ejercicio de la potestad discrecional en materia sancionadora tributaria”*. Tesis para optar por el grado académico de Magíster en Tributación y Política Fiscal. Lima: Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima, Julio 2017. p. 29.

artículo tiene su fundamento principal en la Constitución, así como en demás normas del ordenamiento jurídico, lo que supone una estricta vinculación y una observancia obligatoria por parte de los órganos del Estado.

1.2 Objetivos del presente trabajo

Con el presente trabajo se pretende analizar el dilema vinculado a la contraposición existente entre la forma cómo está estructurada la responsabilidad administrativa en materia sancionadora tributaria, la cual se encuentra regulada en base a criterios estrictamente objetivos de acuerdo al artículo 165° del Código Tributario, con que además el Tribunal Fiscal pretende dar solución a la totalidad de casos que versan sobre el ejercicio de la potestad sancionadora de SUNAT, frente al reconocimiento y aplicación de los principios jurídicos desarrollados en el artículo 171° del mismo Código, contraposición que vulnera, a nuestro criterio, aspectos constitucionales que envuelven la figura de los principios que rigen esta potestad.

En este sentido, se pretende analizar la conveniencia de estructurar la potestad sancionadora de SUNAT en base a criterios meramente objetivos, lo cual se constituye en el principal obstáculo para la aplicación de los principios jurídicos antes mencionados, en el que se deja de lado todo análisis subjetivo que pueda existir respecto al hecho en su conjunto, más si tenemos en cuenta que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a la prevalencia en el reconocimiento del principio de culpabilidad, proporcionalidad y razonabilidad al momento de la determinación de infracciones e imposición de sanciones, sean estas penales o administrativas.

Sumado a esto, en las próximas líneas intentaremos dar respuesta a las siguientes interrogantes, con la finalidad de tomar conciencia de la importancia de tener un sistema sancionador totalmente justo y garantista de los derechos de los contribuyentes:

- a) ¿Es conveniente que el ejercicio de la potestad sancionadora a nivel tributario se aplique mediante la adopción de criterios estrictamente objetivos, tal como lo establece el artículo 165° del Código Tributario?
- b) ¿Debería prevalecer la aplicación del artículo 171° del Código Tributario (que regula la aplicación de los principios jurídicos de la potestad sancionadora, como los de proporcionalidad y razonabilidad) por sobre la determinación objetiva de las infracciones establecido en el artículo 165° del mismo texto legal?
- c) ¿Cuáles son los fundamentos en que se basa la prevalencia de la aplicación de los principios jurídicos de proporcionalidad y razonabilidad a la potestad sancionadora de SUNAT por sobre la figura de la determinación objetiva de las infracciones?

d) ¿Cuál debió haber sido el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la RTF N° 01198-2-2017 si reconocemos la prevalencia de los principios jurídicos reconocidos en el artículo 171° del Código Tributario por sobre lo regulado en el artículo 165° del mismo texto?

1.3 Breve exposición del caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017

En el presente apartado abordaremos los aspectos preliminares al caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017, lo que nos permitirá a lo largo del presente trabajo poner de manifiesto, a groso modo, algunos de los inconvenientes que padecen los contribuyentes que se encuentran inmersos en un procedimiento sancionador en sede tributaria, los cuales vienen siendo sujetos de sanciones, a nuestro criterio totalmente desproporcionadas y que no guardan una correlación con el fin último que persigue finalmente SUNAT al ejercer esta facultad discrecional, como es la recaudación tributaria y la correcta distribución de las riquezas.

En ese orden de ideas, la presente resolución es un claro ejemplo del desconocimiento de las principales figuras que rigen la potestad sancionadora de SUNAT, en la medida que la mencionada institución, así como el Tribunal Fiscal, dan “solución” a un caso realizando una interpretación excesivamente literal de lo establecido en el artículo 165° del Código Tributario, sin tomar en cuenta los principios que rigen dicha potestad, los cuales deberían ser “indisponibles” y de observancia obligatoria por parte de los operadores jurídicos.

Así pues, procederemos a realizar una breve descripción de los hechos plasmados en la presente resolución del Tribunal Fiscal, así como el objeto de la controversia que se analizará y se dará solución a lo largo del presente del trabajo.

1.3.1 Hechos

Con fecha 01 de diciembre de 2015, mediante Acta Probatoria N° 2500600004092-03, emitida por el fedatario fiscalizador de SUNAT, se advierte que éste intervino el vehículo de propiedad del contribuyente, quien transportaba bienes perecibles consistentes en “langostinos enteros congelados con caparazón sin cocer y colas de langostino congelados con caparazón sin cocer”, portando la Guía de Remisión Remitente N° 001-000975, emitida también por el contribuyente, así como la Guía de Remisión Transportista N° 003-001578, emitida por la empresa de transporte que trasladaba la mercadería. Siendo que en el primer documento no se consignaba la fecha de inicio de traslado de dichos bienes, no obstante, sí se verificaba dicha información en el segundo documento.

La sanción de multa impuesta por SUNAT fue por el monto de S/. 13,960.00 soles más los intereses generados⁶, el cual es el monto equivalente al 5% sobre el valor de los bienes

⁶ Sanción impuesta en base a lo establecido en el inciso b) del artículo 5° del Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes prevista por el artículo 184° del Código Tributario, el cual señala que de manera excepcional,

transportados, conforme lo señalado en el numeral 4 del Anexo V del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, al infringir según el órgano resolutor lo establecido en el numeral 9) del artículo 174° del Código Tributario, ya que no cumplió con lo dispuesto en capítulo 1.14 del numeral 19.2 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, el mismo que determina como un requisito para la emisión de la guía de remisión, la fecha de inicio de traslado.

1.3.2 *Materia de controversia*

Conforme hemos mencionado anteriormente, la intención que subyace la elaboración del presente trabajo es poner en relevancia el hecho de que la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora resulta contraria y vulneratoria a los principios que rigen dicha potestad, los cuales cuentan con un trasfondo que excede el ámbito legal, dado que encuentran reconocimiento en el mismo texto constitucional.

En ese sentido, la controversia radica en, a partir de lo explicado, determinar si la RTF N° 01198-2-2017, que declara infundado el recurso de reclamación interpuesto por el contribuyente, y confirma la posición de SUNAT, se encuentra en consonancia con los principios de razonabilidad, proporcionalidad y culpabilidad, o, si por el contrario, aquella deviene en nula por tratarse de una medida desproporcionada y en abierta contradicción a dichos preceptos, los cuales encuentran reconocimiento en la Constitución.

En definitiva, conforme analizaremos en el presente trabajo, la potestad sancionadora de la SUNAT es una facultad discrecional, la cual debe ejercerse siempre con el máximo respeto a los principios y derechos emanados de la Constitución, solo de esa manera obtendremos procedimientos contenciosos alineados con los criterios de justicia que exige un Estado de Derecho como el nuestro.

la Administración Tributaria podrá sustituir el comiso por una multa, salvo que pueda realizarse el remate o la donación inmediata de los bienes materia de comiso, cuando se requiera depósitos especiales para su conservación o almacenamiento que la SUNAT no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención.

Capítulo 2

El régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora y sus principales límites en el ámbito tributario

2.1 Conceptualización de las infracciones y sanciones en el ámbito tributario

2.1.1 Concepto y clasificación de infracción tributaria

Dentro de una realidad como la peruana, la cual adolece de un gran problema de informalidad, resulta razonable pensar que no todos los sujetos obligados en la relación jurídica tributaria cumplirán a cabalidad con las obligaciones formales y materiales impuestas por nuestro ordenamiento jurídico; ello hace que cobre real importancia la vulneración de la ley que regula las relaciones tributarias, configurando de esta manera una infracción tributaria, la cual expresa la oposición entre una conducta y el contenido de una norma tributaria⁷.

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 164° del Código Tributario define a la infracción tributaria como “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en la legislación tributaria”, lo cual se condice con el principio de legalidad establecido en la Norma IV de su Título Preliminar⁸. Ante esta definición podríamos inferir que para que una determinada conducta califique como una infracción, tiene que cumplir con las siguientes características.

- a) Se trate de una acción u omisión;
- b) Que constituya una violación de una norma tributaria y,
- c) Debe encontrarse tipificada como tal en el Código Tributario u otras normas sobre la materia.

En este sentido, PÉREZ ROYO señala que toda infracción tributaria se compone por una acción u omisión que vulnera una prohibición o un mandato predeterminado por una norma tributaria⁹. Sumado a esto, para que tal vulneración tenga carácter de infracción tributaria y con esto, sea merecedora de un rechazo y por tanto la imposición de una sanción, es necesario que

⁷ Cfr. ALTAMIRANO JACOME, Lauro, “*La Evasión Legal de los Impuestos*”. Boletín de la D.G.I., N° 175, Argentina, Julio 1968. p. 11.

⁸ En el ordenamiento jurídico español la infracción tributaria es vista como una “lesión o puesta en peligro de un bien jurídico”, lo cual supone un umbral mínimo para la imposición de una sanción, de tal manera que no cualquier incumplimiento de obligaciones administrativas puede ser catalogado como infracción, de ahí es donde proviene también la protección a los derechos y garantías mínimas del contribuyente. En: SANCHEZ HUETE, Miguel A. “*La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica*”. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 81. Enero 2020. At. 249. p. 258.

⁹ En este mismo sentido se encuentra BASALLO RAMOS, quien señala que “la infracción tributaria implica en el fondo la transgresión del orden jurídico establecido; ahora bien, debemos entender que para que aquella conducta violatoria de normas tributarias califique en estricto como infracción tributaria debe estar tipificada como tal por la ley (Código Tributario, otras leyes o decretos legislativos); por cierto, también por ley debe indicarse la sanción prevista para cada infracción. En: BASSALLO RAMOS, Carlos. *Guía práctica del Código Tributario*. Contadores y Empresas; Gaceta jurídica, primera edición, Lima, 2005. Citado por: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. “*Código Tributario comentado*”. Jurista Editores. Tomo II. Lima, Enero 2013. p. 1262.

sea contrario al ordenamiento jurídico y que se encuentre regulado como tal en una norma con rango de ley por parte del legislador¹⁰.

Respecto a lo anterior, de una interpretación literal del citado artículo se reconoce un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria, en la medida que la mencionada disposición no regula algún aspecto subjetivo para su configuración, sino que bastaría que se infrinja una norma legal y que se encuentre tipificada como infracción en aquella. En nuestra opinión, nos encontramos en la línea de ordenamientos como el español que regulan de forma clara el componente subjetivo al momento de definir a las infracciones, es así que en el artículo 183° inciso 1 de la Ley General Tributaria se establece que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia y sancionadas como tales en esta u otra ley”¹¹.

Por otro lado, las infracciones tributarias en el Perú se encuentran reguladas en el Libro IV del Código Tributario, específicamente en los artículos 173° al 178° del citado texto y de su redacción podrían ser clasificadas de dos maneras¹², las primeras son las infracciones tributarias formales, las cuales consisten en transgresiones a deberes que “buscan proteger y hacer cumplir aquellas conductas que otorgan herramientas para el oportuno y correcto cumplimiento de la obligación tributaria principal y de su posterior fiscalización o control”¹³. En el segundo grupo, reguladas en el artículo 178° del código, se encuentran las infracciones tributarias sustanciales, que se relacionan con la obligación de pago de la deuda tributaria.

Con respecto a las obligaciones formales, estas provienen de una norma con rango de ley y consisten en un hacer, dar o soportar y se encuentran vinculadas y dirigidas al cumplimiento de la obligación tributaria sustancial como es el pago del tributo. Es así como vienen impuestas estas obligaciones a los deudores tributarios, ya que estos se encuentran en la posición de colaborar con SUNAT para la consecución de los objetivos institucionales trazados por ella, razón por la cual su incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador¹⁴.

¹⁰ PÉREZ ROYO, Fernando. Los delitos y las infracciones en materia tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986. p. 269-270. Citado por: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op. Cit. p. 1262.

¹¹ QUERALT, Juan Martín. “*Derecho Tributario*”. Editorial Thomson Reuters, Valencia. Vigésimo Quinta Edición. Año 2020. p. RB. 9.7.

¹² La misma clasificación se encuentra regulada en los artículos 170° y 174° del texto del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

¹³ MADAU MARTÍNEZ, Mario. “*Aplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en la Ley 27444-Ley del Procedimiento Administrativo General en el ámbito tributario*”, XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 56, Abril 2013. p. 251.

¹⁴ LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Los deberes de información tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1992. p. 37. Citado por: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op. Cit. p. 1265.

En conclusión, las infracciones tributarias suponen una vulneración a una norma con rango de ley, de ahí su rechazo por parte del ordenamiento jurídico, sin embargo, conforme explicaremos en los siguientes capítulos, este no puede consistir en cualquier acto contrario a ley, sino que debe tener una entidad suficiente para ser sancionada, es ahí donde entran a tallar los aspectos subjetivos (obviados por el legislador) y que deberían ser importantes al momento de analizar la configuración de la misma, en estricto cumplimiento del principio de culpabilidad, así como el de proporcionalidad y razonabilidad, reconocidos a lo largo de todo el ordenamiento jurídico.

2.1.2 Concepto y clasificación de la sanción en materia tributaria

Como señala MARGÁIN MANAUTOU, citado por HUAMANÍ, toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será meramente facultativo para el particular. En otras palabras, dado que en el ordenamiento jurídico tributario se establecen un conjunto de obligaciones tributarias para los contribuyentes, sean formales o sustanciales, la SUNAT debe estar provista de herramientas para poder ejercer el control y el correcto cumplimiento de dichas obligaciones, una de las cuales son las sanciones¹⁵.

Así pues, el jurista GARCÍA DE ENTERRÍA define a la sanción como “un mal infligido por la Administración al administrado como consecuencia de una conducta ilegal”¹⁶, es pues el carácter restrictivo o aflictivo de derechos la nota característica de la imposición de una sanción, ya que se tiene por objeto castigar la violación o inobservancia de una norma jurídica. En este sentido, la facultad que ostenta SUNAT para imponer sanciones a los contribuyentes se encuentra sustentada principalmente en razones de utilidad práctica, toda vez que es necesario reconocer facultades coercitivas con la finalidad de que se cautele el cumplimiento de las normas jurídicas¹⁷.

Sumado a lo anterior, la sanción en el ámbito del Derecho Tributario presenta un doble carácter ya que, no solo busca reprimir o castigar al contribuyente por el incumplimiento (o por el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso) de una obligación tributaria, sino también ostenta un carácter disuasivo-preventivo, ya que a través de su imposición se busca persuadir a los

¹⁵ Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Editorial Porrúa, décimo segunda edición actualizada, México, 1996. Pp. 327. Citado por: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op cit. p. 1273.

¹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II, (Editorial Civitas, Madrid, 2005). p. 163. Citado por: RAMÍREZ-TORRADO, María Lourdes & ANÍBAL-BENDEK, Hernando V., “Sanción administrativa en Colombia”. Revista Vniversitas, N° 131. Año 2015. p. 118. Recuperado de: [http:// dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec](http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec)

¹⁷ Cfr. TELLO VIDAL, Ana Sofía. Op. Cit. p. 21.

contribuyentes respecto a la importancia que conlleva el cumplimiento de los deberes tributarios y de este manera generar una relación más justa entre aquellos que cumplen con sus obligaciones tributarias y aquellos que no lo hacen¹⁸.

A raíz de lo anterior, debemos enfatizar en el hecho de que la facultad sancionadora que ostenta SUNAT no puede tener un carácter meramente recaudador, ya que eso desequilibraría la balanza a favor de ésta dentro de un procedimiento sancionador (en la medida que existe una relación de asimetría entre SUNAT y los contribuyentes dentro de los procedimientos tributarios), razón por la cual nuestro Código Tributario (en consonancia con el artículo 178° de la Ley General Tributaria española¹⁹), recoge en su artículo 171° los principios de la potestad sancionadora que deben ser observados por los operadores jurídicos al momento imponer sanciones, lo cual debería conllevar un análisis de aspectos como el perjuicio causado al fisco o el beneficio ilícito obtenido por el contribuyente, sin los cuales la imposición de una sanción no sería del todo justa.

Al igual que en el caso de las infracciones, de lo establecido en el texto del Código Tributario también queda de manifiesto una clasificación de las sanciones dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario²⁰; así tenemos por un lado las sanciones pecuniarias o patrimoniales, dentro de las cuales se encuentran las multas, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimientos; y por otro, las sanciones que imponen una limitación de derechos, como es la suspensión de licencias, permisos, entre otros²¹.

Por otro lado, la facultad de sancionar que ostenta SUNAT comprende la posibilidad de graduar las sanciones, facultad que se materializa a través de Resoluciones de Superintendencia o normas de rango similar²², atendiendo a criterios y condiciones establecidas por SUNAT. En

¹⁸ En el mismo sentido se encuentra ANEIROS PEREIRA, quien señala que "La sanción no persigue sólo reprimir la infracción cometida sino también prevenir la comisión de futuras infracciones tanto por el mismo sujeto como por el resto de la colectividad". En: ANEIROS PEREIRA, Jaime. Las sanciones tributarias. Marcial Pons, Madrid, 2005. Citado por: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op. Cit. p. 1273.

¹⁹ El mencionado artículo regula los principios de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria Española como son los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. Véase en: QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. p. RB. 9.7.

²⁰ En este sentido el modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias clasifica a las sanciones tributarias en principales, dentro de las cuales se encuentran las multas, comiso y clausura temporal de establecimiento y por otro lado, las accesorias, dentro de las cuales se encuentran la inhabilitación y la suspensión de cargos públicos. Ver art. 165 del Modelo Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. p. 163.

²¹ Sumada a esta clasificación, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias hace una clasificación de las sanciones establecidas en su artículo 165° como sanciones principales y sanciones accesorias.

²² Uno de los dispositivos normativos más importantes que reconocen la facultad de graduar las sanciones es la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, publicada el 30 de marzo de 2007 en el Diario Oficial El Peruano.

base a lo anterior, SUNAT se encuentra facultada para fijar los parámetros o criterios que correspondan, así como tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. En este sentido, se han dictado diversas normas o resoluciones de carácter general que regulan supuestos o situaciones que, a través del cumplimiento de ciertos requisitos, tienden a disminuir (graduando) la sanción o exonerar al contribuyente de estas²³.

Un ejemplo de lo anterior podría encontrarse en la infracción regulada en el artículo 176° numeral 2 del Código Tributario, la cual regula la infracción por no presentar dentro de los plazos establecidos por SUNAT declaraciones con carácter informativo, como puede ser la comunicación a SUNAT de la información relacionada al Beneficiario Final, a través del formulario virtual 3800²⁴. Esta infracción tiene un 100% de gradualidad aplicable (es decir, exoneraría al contribuyente del pago de la multa) en la medida que el contribuyente pueda subsanar la comisión de dicha infracción de forma voluntaria, no obstante, si esta es inducida, la gradualidad disminuirá a un 90% si es con pago u 80% si el pago se realiza de forma posterior al plazo que SUNAT le pueda otorgar mediante la notificación de una esquila de infracción.

En definitiva, es una consecuencia del Estado de Derecho dotar al ente recaudador de una herramienta que le permita afrontar, con un margen de libertad, los incumplimientos de deberes formales y sustanciales por parte de los contribuyentes, que impidan el correcto funcionamiento de la misma y la consecución de los fines que le han sido asignados, su inexistencia vaciaría de contenido las demás facultades discrecionales que esta posee, en la medida que, por ejemplo, no tendría ningún sentido exigirle al contribuyente, en pro de la facultad de control y/o fiscalización, la presentación de sus declaraciones juradas, si es que no tiene la facultad de sancionarlo en caso de incumplirla, sin embargo, dicha potestad debe ser ejercida en estricto respeto con los principios jurídicos reconocidos en nuestro ordenamiento.

2.2 La determinación “objetiva” de las infracciones comprendida en el artículo 165° CT y su contraposición con los principios regulados en el artículo 171° CT

La potestad sancionadora, como toda potestad discrecional de acuerdo a lo establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, debe ejercerse en aras del interés público y en estricto respeto con las normas legales (y supraleales). No obstante, uno de los puntos controversiales de esta potestad es la forma cómo SUNAT pueden determinar las infracciones y aplicar las sanciones en sede tributaria y su relación con los derechos de los contribuyentes dentro de un procedimiento tributario, ya que en nuestra legislación la

²³ HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op. Cit. p. 1280.

²⁴ Obligación impuesta por el Decreto Legislativo 1372.

responsabilidad en materia sancionadora se rige bajo la estructura de la responsabilidad objetiva y la aplicación de las sanciones de plano²⁵.

En otras palabras, si bien la potestad sancionadora es otorgada con la finalidad de evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias y con esto proteger la recaudación, debe ser ejercida con estricto respeto a la Constitución, norma fundante de todo el ordenamiento jurídico²⁶, situación que no se cumpliría si SUNAT se encuentra habilitada a sancionar fundamentándose únicamente en la observancia del artículo 165° del Código Tributario, que regula la “determinación objetiva de las infracciones”, sin tomar en consideración si su aplicación está vulnerando las normas detalladas anteriormente, así como los principios que estas reconocen, lo cual también entra en contradicción con el principio de supremacía de la Constitución, así como el principio de jerarquía normativa²⁷, lo que se traduciría finalmente en la arbitrariedad de la medida sancionadora.

El mencionado artículo 165° hace referencia a que SUNAT solo necesita verificar el incumplimiento de la norma que tipifica la infracción para que automáticamente le corresponda la aplicación de la sanción estipulada en la misma, “sin que medie alguna otra argumentación que no sea la constatación del supuesto de hecho”²⁸, es decir, sin verificar aspectos importantes y relevantes que rodean la comisión de la infracción como podrían ser la intencionalidad, el perjuicio causado al fisco, el beneficio ilícito obtenido por su conducta, entre otros.

Ahora bien, con carácter general, la responsabilidad administrativa derivada de la comisión de infracciones encuentra también una regulación en la LPAG, específicamente en el numeral 10° del artículo 230°, disposición que señala que la responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo que una ley o decreto legislativo, como puede ser el Código Tributario, establezca con carácter expreso que deba ser objetiva. En este sentido, distintos autores, entre los cuales se encuentra el jurista HUERGO LORA, han defendido la postura de la responsabilidad objetiva alegando que existen una serie de infracciones en las que se castiga la mera inobservancia de una obligación de hacer o no hacer prevista en la ley (dentro de las cuales

²⁵ Cfr. BRAVO CUCCI, Jorge. “*Fundamentos de Derecho Tributario*”. Jurista Editores. Lima, Quinta Edición, Año 2015. p. 412.

²⁶ Lo anterior es ratificado en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, la cual señala que “las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y el derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo a los fines para los que fueron conferidos”.

²⁷ Véase el art. 102 del Código Tributario, el cual señala que “al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía (...)”.

²⁸ Ver la sentencia contenida en la foja 3 del expediente N° 3101-2003-AA/ TC. En: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op. Cit. p. 1270.

se encontrarían las tributarias)²⁹, razón por la cual respecto a ellas debería regir un régimen objetivo de responsabilidad.

La objetividad de las infracciones y sanciones ha encontrado su reconocimiento no solo en las normas anteriormente detalladas, sino en varios informes de SUNAT, como el Informe N° 182-2001/SUNAT, el cual señala que “las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, lo cual significa que para la configuración de estas no se requiere medir la intencionalidad en la conducta infractora”³⁰. De esto se deduce que la objetividad de las infracciones y sanciones encuentra sentido en la posibilidad que brinda a SUNAT de realizar una rápida labor para sancionar, situación que no se daría si es que se tiene que evaluar todas las circunstancias que rodean el caso en concreto³¹.

Sumado a lo anterior, el Tribunal Fiscal ha abogado en la mayoría de sus resoluciones por el criterio de la objetividad de las infracciones y sanciones, lo cual, por ejemplo, se encuentra señalado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 17-2005:

De lo expuesto se desprende que las infracciones tributarias si bien se encuentran vinculadas al cumplimiento de la obligación sustanciales, no obstante poseen una naturaleza independiente de la del cumplimiento de la obligación sustancial, puesto que basta la mera realización de la conducta tipificada en la norma, para que éstas se configuren dada su naturaleza objetiva, la que se encuentra reconocida expresamente en artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que dispone que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente³².

Ante esto conviene cuestionarnos lo siguiente ¿resulta acertado o conveniente que la responsabilidad administrativa en materia sancionadora tributaria se encuentre estructurada en base a criterios netamente objetivos si esto se traduce en una vulneración de otras disposiciones del mismo código como son los principios jurídicos contenidos en el artículo 171°, los cuales encuentran fundamento en el texto constitucional?

Conforme explicaremos, nuestro Código Tributario regula una serie de principios aplicables a la potestad sancionadora, como pueden ser los de razonabilidad, proporcionalidad

²⁹ HUERGO LORA, A. “*Las sanciones administrativas*”. Editorial Iustel, Madrid, Año 2007, p. 387 y ss. Citado por: BACA ONETO, Víctor. “¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Una propuesta de respuesta a partir del ordenamiento peruano”. Revista Estudios de Derecho Administrativo, N° 2. Editorial La Ley. Setiembre de 2010, p. 9-10.

³⁰ Véase en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i1822001.htm>

³¹ ALIAGA FUENTES, Raúl G. “Causales eximentes de sanción no contemplados en el código tributario, empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria en los años 1997 a 2012”. Tesis para optar por el grado académico de Magíster en Política Fiscal y Tributación. Lima: Universidad Nacional Federico Villarreal. Año 2018. p. V.

³² BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit. p. 413.

y culpabilidad, que tienen su fundamento en normas legales y supraleales (al que denominaremos “triple fundamento”), y que entran en clara contraposición con el régimen de determinación objetiva de las infracciones, en la medida que exigen evaluar criterios subjetivos para la configuración de la infracción y aplicación de la sanción y no solamente la realización del supuesto de hecho contemplado en la norma.

Lo anterior derivará en el hecho de que los recursos impugnatorios planteados por los contribuyentes basados en una errónea y arbitraria aplicación de la potestad sancionadora, en la que no se ha tomado en cuenta todas las circunstancias que rodean la comisión de la infracción, no sean resueltos teniendo como fundamento únicamente el artículo 165°, el cual debería ser modificado, sino el resto del ordenamiento jurídico en su conjunto, lo cual supone una interpretación sistemática de las normas (de acuerdo a lo estipulado en las normas VIII y IX del Título Preliminar del Código Tributario), acorde con los principios de la potestad sancionadora establecidos en el artículo 171° del Código³³.

2.3 Los principios jurídicos de la potestad sancionadora como límites principales a la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria

En nuestra doctrina nacional, el profesor BRAVO CUCCI define a los principios como directrices o reglas fundamentales que constituyen el núcleo del ordenamiento jurídico positivo, colaborando de esta manera con la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados, como el de razonabilidad o proporcionalidad, y sobre la base de los cuales debe regirse cualquier tipo de actuación pública, sobre todo las que tienen un carácter sancionador o restrictivo de derechos³⁴.

Es importante tener claro el concepto de los principios que rigen nuestra potestad sancionadora y el por qué su aplicación resulta una exigencia fundamental en un Estado de Derecho como el nuestro, ya que de esta manera podremos exigir el respeto de estos en el ejercicio de cualquier potestad pública, tomando en consideración el hecho de que la potestad sancionadora en materia tributaria es una de las más restrictivas de derechos hacia los contribuyentes. Esta es una razón suficiente para que su aplicación se realice con determinadas limitaciones.

³³ Ibid. p. 414.

³⁴ “Los principios no son en sí normas jurídicas, aun cuando comparten su naturaleza prescriptiva reguladora de conductas. Por ello, violar un principio jurídico implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad y no meramente contra un comando normativo específico”. En: BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit. p. 111.

Al analizar las afectaciones a los derechos de los contribuyentes que supone la instauración de un régimen de responsabilidad netamente objetiva al momento de determinar infracciones y aplicar sanciones en sede tributaria, tal como lo señala el artículo 165° del Código Tributario, la pregunta a resolver en el presente apartado será ¿por qué debería aplicarse el artículo 171° por sobre el artículo 165°? Es decir, ¿dónde radica la prevalencia de una correcta aplicación de los principios sancionadores en defecto de la exigencia legal de determinar las infracciones de forma objetiva si finalmente ambas están reguladas en la misma norma?

En el presente subcapítulo haremos mención a los tres pilares (o triple fundamento) en que se basa el reconocimiento y aplicación de los principios jurídicos de la potestad sancionadora, como es su reconocimiento a nivel constitucional, a nivel de legislación general como es su regulación en la LPAG y por último, conforme hemos indicado, su reconocimiento en una norma especial como es el artículo 171° del Código Tributario.

2.3.1 La Constitución como norma integradora de los principios de la potestad sancionadora y principal límite a la figura de la determinación objetiva de las infracciones

La Constitución como norma fundante de nuestro ordenamiento jurídico consagra un conjunto de derechos y principios de forma expresa y también implícita, siendo que por derivarse de la norma fundamental se encuentran integrados en nuestro sistema jurídico y resultan exigibles a todos los poderes públicos sin excepción (llámese legislador, Administración o el Poder Judicial)³⁵. En este sentido, LANDA ARROYO sostiene lo siguiente:

El Estado, en el ejercicio de sus potestades ordinarias y sobre todo discrecionales, debe configurar su potestad administrativa y su actuación prestacional en función de los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad, razonabilidad y proporcionalidad, para proteger y/o proveer los derechos fundamentales de los administrados; ya no solo frente a la misma Administración Pública, sino también frente a terceros y particulares³⁶.

Nuestra Constitución Política, en su artículo 1°, ha reconocido a la persona humana como el fin supremo de la sociedad y del Estado, razón por la cual la Administración Pública debe sumar todos sus esfuerzos por tutelar sus derechos fundamentales, constituyéndose como

³⁵ Nuestro TC en la sentencia 0047-2004-AI/TC señala que “la Constitución contiene un conjunto de normas supremas porque éstas irradian y esparcen los principios, valores y contenidos a todas las demás pautas jurídicas restantes.

³⁶ LANDA ARROYO, César. “La constitucionalización del derecho administrativo”. Themis Revista de Derecho. N° 69. PUCP. Año 2016. p. 203.

una de sus principales finalidades. A raíz de esto, podemos aseverar que aquella se ha configurado como uno de los límites que permiten racionalizar la actividad administrativa cuando esta desemboca en decisiones arbitrarias, irrazonables o desproporcionadas.³⁷

Resulta fundamental tener presente que si bien las facultades que ostenta SUNAT para poder actuar en cualquiera de los procedimientos tributarios (de fiscalización, coactivo o sancionador) son muy amplias, estas no pueden ser ejercidas de manera arbitraria e ilimitada, sino que tienen como uno de sus grandes límites la Constitución y los principios de la potestad sancionadora que de esta se derivan. En este sentido, el artículo 51° de la Carta Magna establece la vinculación de todo poder público a la Constitución por el principio de supremacía jurídica, el cual se condice con lo regulado en el artículo 102° del Código Tributario, que regula el principio de jerarquía normativa, al señalar que “la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente”³⁸.

Por otro lado, conforme señala GAMBA VALEGA, tanto la LPAG como el Código Tributario son dispositivos legales que recogen los principios de la potestad sancionadora, por lo que forman parte del denominado bloque de constitucionalidad que se erige como un parámetro de interpretación de las normas tributarias³⁹, integrado por la Constitución y por “todas las leyes a las que ésta confirió la capacidad de limitar a otras normas de su mismo rango”⁴⁰. Es decir, ambas normas contienen disposiciones de desarrollo constitucional, por lo que encuentran sustento en la Carta Magna cuando regulan los principios de la potestad sancionadora y se constituyen, por tanto, en un parámetro de validez de cualquier medida sancionadora adoptada por una entidad pública. Es así que el Tribunal Constitucional señala que el hecho de resolver una controversia de carácter tributario en materia sancionadora sin observar alguno de los principios regulados en ambos textos acarrea una vulneración a la Constitución⁴¹.

En este sentido, y tal como explica LANDA ARROYO citando al mismo Tribunal Constitucional, cuando ocurran situaciones en las que exista una clara y manifiesta

³⁷ Ibid. p. 202.

³⁸ LANDA ARROYO, César. “Principios Rectores y Derechos Fundamentales del Administrado de la Constitución Económica de 1993”. Revista Círculo de Derecho Administrativo, N° 3. PUCP. Año 2007. p. 42.

³⁹ El Tribunal Constitucional define al bloque de constitucionalidad como “el conjunto de normas jurídicas que desarrollan y complementan las disposiciones que establecen los fines, estructura, organización y funcionamiento de los órganos y organismos constitucionales”. Véase en: foja 4 del Exp. 0046-2004-AI.

⁴⁰ GAMBA VALEGA citando al Tribunal Constitucional en el fundamento 128 de la sentencia recaída en el expediente N° 047-2004-AI/TC. En: GAMBA VALEGA, César. “Los procedimientos tributarios a la luz de la ley de procedimiento administrativo general La necesidad de “acomodar” las actuaciones de las administraciones tributarias a las exigencias de un “estado democrático”. En: XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 56. Año 2013. p. 83.

⁴¹ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0047-2004-AI/TC.

inconstitucionalidad de una norma legal o reglamentaria, la Administración Pública se encuentra habilitada para desconocer su supuesta obligatoriedad en la medida que acarrea un vicio de inconstitucionalidad, lo cual se daría lugar indefectiblemente por la aplicación directa de los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa, los cuales prescriben que todas las decisiones basadas en una potestad pública deben tener una fundamentación directa en el texto constitucional y en todas aquellas normas que ésta ha habilitado para la protección de los derechos y garantías de los administrados⁴².

El problema, como hemos tenido la oportunidad de señalar, es que los operadores del Derecho Tributario no resuelven fundamentando sus decisiones en los principios regulados en la Constitución, la LPAG o el Código Tributario, sino que es común que obvien efectuar una aplicación e interpretación de la normatividad conforme al texto constitucional, en atención a la imposibilidad de aplicar el control difuso de los actos administrativos⁴³, prefiriendo por el contrario, realizar un control de la actuación pública en base a interpretaciones meramente literales de lo regulado en el artículo 165°, la cual es una norma infraconstitucional, vulnerando de esta manera el principio de jerarquía normativa.

Ante esto, nos encontramos en la línea del profesor CASTILLO CÓRDOVA cuando señala que los principios y derechos contenidos en la Constitución, en particular los derechos fundamentales, irradian hacia la totalidad del ordenamiento jurídico con fuerza vinculante, por lo cual estos no pueden ser desconocidos por los operadores jurídicos al momento de resolver un caso concreto⁴⁴, fundamentando su decisión únicamente en el aforismo de que las infracciones se determinan de forma objetiva.

En definitiva, SUNAT se encuentra sometida al respeto a los principios del derecho sancionador, regulados en la LPAG, así como en el Código Tributario, como son, entre otros, el principio de legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, y culpabilidad. Esta exigencia encuentra su principal fundamento en la Constitución, la cual se constituye a su vez como el fundamento de validez para la imposición de sanciones, en este sentido, el hecho de instaurar un régimen de responsabilidad en base a criterios meramente objetivos, tal como lo establece el artículo 165° del Código Tributario, contradice claramente los principios que rigen dicha potestad, y de manera indirecta, la Constitución Política⁴⁵.

⁴² Sentencia del TC recaída en el Expediente 0050-2004-PI, de fecha 3 de junio de 2005. Fundamento Jurídico 156. En: LANDA ARROYO, César. *“La constitucionalización del derecho administrativo”*. Op. Cit. p. 202.

⁴³ Véase Informe de SUNAT N° 250-2018-SUNAT/340000. p. 5.

⁴⁴ Cfr. CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *“El Tribunal Constitucional y su dinámica jurisprudencial”*. Lima: Palestra Editores. Primera Edición, Setiembre 2008. p. 93.

⁴⁵ IBLER, Martin. *“Derecho Administrativo como Derecho Constitucional concretizado”*. Revista Respublica, N° 2. 2010. p. 35-47. Revisar: <http://kops.uni-konstanz.de/handle/123456789/313>. Consultado el 21 de julio

2.3.2 Reconocimiento y aplicación de los principios jurídicos de la potestad sancionadora recogidos en el artículo 171° CT

Los principios jurídicos de la potestad sancionadora se materializan en el ordenamiento jurídico tributario en el artículo 171° del Código Tributario. De esta manera, con la publicación del Decreto Legislativo 981⁴⁶ se introdujo en nuestra legislación tributaria los principios de la potestad sancionadora, siendo que antes de la publicación de la citada norma nuestro código solo regulaba el principio de concurso de infracciones.⁴⁷

A partir de la entrada en vigencia del citado decreto, el 1 de abril del 2007, contamos con “principios propios” aplicables al procedimiento sancionador en materia tributaria, como son los siguientes: legalidad, tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad y no concurrencia de infracciones, siendo además que se deja abierta la posibilidad de la aplicación de otros principios no regulados expresamente en este artículo, respecto de los cuales somos de la opinión que resultan de aplicación los principios de la potestad sancionadora regulados en la LPAG.

Sin embargo, si bien con la regulación de los mencionados principios pareciera que el legislador tratara de constituir un procedimiento sancionador respetuoso de los derechos y garantías de los contribuyentes, esto dista mucho de ser así, ya que la regulación de los principios de la potestad sancionadora, que debería ser de observancia obligatoria para los operadores jurídicos en sede tributaria, se encuentra ensombrecida por otras disposiciones aplicables también a la potestad sancionadora tributaria, como es por ejemplo, el régimen de responsabilidad objetiva recogida en el artículo 165° del Código Tributario, el cual regula la determinación de las infracciones de forma objetiva.

En otras palabras, por un lado contamos con lo regulado en el artículo 165°, el cual establece que las infracciones se determinan de forma objetiva, lo cual nos indica que SUNAT no toma en consideración aspectos subjetivos al momento de la comisión del hecho sino que se basan en la realización del supuesto de hecho establecido en la norma; y por otro, se reconoce como principios de la potestad sancionadora el de razonabilidad o proporcionalidad, que tienen un fundamento constitucional y que exigen específicamente para sancionar una determinada infracción el análisis de, entre otros, aspectos como el perjuicio económico al fisco o el beneficio ilícito obtenido a favor del contribuyente.

de 2016. Citado por: LANDA ARROYO, César. “*La constitucionalización del derecho administrativo*”. Op. Cit. p. 202.

⁴⁶ Publicado el día 15 de marzo del 2007 en el Diario Oficial El Peruano.

⁴⁷ Antes de la modificatoria en el año 2007, nuestro Código Tributario solo regulaba en su artículo 171° que “cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave”.

Ahora bien, conforme expusimos anteriormente, todos los poderes del Estado al momento de ejercer una potestad tan restrictiva de derechos como es la sancionadora deben hacerlo respetando la Constitución y los principios que de esta se derivan, por lo que no cabe justificación alguna para mantener disposiciones y/o interpretaciones abiertamente contrarias a la vigencia de tales principios. Es decir, al constituirse como garantías con un reconocimiento constitucional, la medida que los desconozca vulneraría gravemente las exigencias mínimas del Estado de Derecho y debería derogarse por ser inconstitucional⁴⁸.

En ese sentido, no existe en nuestro ordenamiento jurídico tributario una adecuada correspondencia entre los principios regulados en el artículo 171° y las prerrogativas otorgadas a la SUNAT al momento de ejercer la facultad sancionadora; por lo que si bien con las modificatorias que se realizaron al Código Tributario se logró el reconocimiento de dichos principios, de nada sirve si existe dentro del mismo texto disposiciones que contradicen claramente lo que se intenta proteger con estos, como es, la existencia de un procedimiento sancionador justo.

Podríamos señalar que los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria conforman un parámetro de control de la actuación de SUNAT, por lo que cualquier discrepancia que pudiese existir entre normas que regulan los principios y otras que regulan el ejercicio de dicha potestad debe resolverse en favor del respeto hacia aquellos, toda vez que esta disposición es una extensión del propio texto constitucional, así como de la vasta jurisprudencia que existe sobre la primacía de los principios. Por consiguiente, lo más adecuado sería que se modifiquen aquellas normas del Código Tributario que son contrarias a los principios del ordenamiento sancionador administrativo, remitiendo su reconocimiento a las normas generales como la LPAG⁴⁹.

Debemos tomar en consideración que al ser la potestad sancionadora en materia tributaria una potestad de carácter discrecional, la finalidad de la imposición de una determinada sanción no puede tener carácter recaudatorio⁵⁰, como se desprendería de algunas resoluciones emitidas por órganos resolutores en sede tributaria, como por ejemplo la contenida en la RTF

⁴⁸ GAMBVA VALEGA, César. *“Los procedimientos tributarios a la luz de la ley de procedimiento administrativo general. La necesidad de acomodar las actuaciones de las Administraciones Tributarias a las exigencias de un estado democrático”*. Op. Cit. p. 132.

⁴⁹ Ibid. p. 133.

⁵⁰ En este sentido, en el ordenamiento jurídico español, SANCHEZ HUETE señala que “Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo, en ningún caso indemnizatorio ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa -aunque la infracción se tipifique habitualmente sobre incumplimientos normativos-. De ahí que la sanción no se integre en la deuda tributaria -así se afirma en el art. 58.3 de la LGT- aunque su proceso de exigencia, como cuantía dineraria, posea trámites semejantes. En: SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. Op. Cit. p. 263.

N° 01198-2-2017 materia del presente trabajo, sino que SUNAT, atendiendo a criterios extrajurídicos y encontrándose limitada por los principios sancionadores, puede abstenerse de castigar determinadas conductas en los supuestos en los que por el contexto o circunstancia en que se presentan, no sea oportuno hacerlo.

Al margen de la crítica que podemos realizar respecto a la vaguedad con la que están regulados los principios de la potestad sancionadora en el Código Tributario y su poca fuerza vinculante para las decisiones de los operadores jurídicos, dado que su regulación tiene un carácter meramente enunciativo y no están conceptualizados ni se especifica la forma en la que estos puedan ser aplicados dentro de un procedimiento sancionador, señalamos que su observación es estrictamente obligatoria, en la medida que su contenido se sustenta en la Constitución, lo cual le otorga fuerza vinculante.

2.3.3 Aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo General en el ámbito sancionador tributario

Compartimos la opinión de DURÁN ROJO al señalar que resultaría utópico considerar la posibilidad de que nuestro Código Tributario pueda regular de forma plena todos los supuestos de hecho que puedan configurarse en la realidad, con la finalidad de que SUNAT pueda cumplir con los fines públicos tutelados; en base a esto, resulta de suma importancia la posibilidad de que los operadores jurídicos y los contribuyentes puedan recurrir tanto a los Principios Generales del Derecho, como a demás instituciones del Derecho Administrativo, los cuales encuentran un reconocimiento y protección en la LPAG⁵¹.

De esta manera, no cabría duda respecto a la aplicación de los principios jurídicos y disposiciones contenidas en la LPAG a la potestad sancionadora de SUNAT, sobre todo si tenemos en consideración el hecho de que el artículo 171° del Código Tributario no los conceptualiza de forma plena, dejando la puerta abierta a la aplicación de otros no regulados en ese mismo artículo, permitiendo que esta potestad sea delimitada por los principios y garantías que la Constitución reconoce y cuya regulación ha hecho extensiva también en la LPAG⁵².

⁵¹ DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. "La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria". Revista Derecho y Sociedad, N° 36, PUCP. Año 2011. p. 237.

⁵² Debemos tener en consideración la función que cumplen los principios del Derecho Administrativo en el ordenamiento jurídico: "la fundante (preceder a la existencia de las reglas mismas de la potestad sancionadora), la interpretativa (servir de criterio hermenéutico para absolver cualquier duda sobre el sentido y alcance de las reglas de la potestad sancionadora), y la integradora (servir de fuente de integración para las lagunas jurídicas que se puedan identificar en la aplicación de las normas sancionadoras)" En: MORÓN URBINA, Juan Carlos. "Los principios delimitadores de la potestad sancionadora de la administración pública en la ley peruana". Revista *Advocatus*, N° 13, Universidad de Lima. Año 2005. p. 228.

En la misma línea se encuentra ESPINOZA SALDAÑA, para quien uno de los objetivos más trascendentales de la LPAG es la de adecuar la regulación de la actuación pública con los valores constitucionales y principios democráticos⁵³. En consecuencia, el derecho tributario, al ser esencialmente derecho administrativo, debe encontrarse dentro de la protección mínima exigible por la LPAG para todos los procedimientos administrativos. De esta manera, dicha norma recoge los principios que rigen todo procedimiento administrativo (incluyendo al sancionador) en los artículos IV inciso 1.4 (principios que rigen todo procedimiento administrativo) y 230° (principios de la potestad sancionadora)⁵⁴.

Sin embargo, el legislador no ha tomado en consideración los argumentos que se encuentran a favor de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los principios y garantías generales a los procedimientos tributarios. Y es que el legislador ha dispuesto la inaplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en el artículo 230° de la LPAG en sede tributaria, con la publicación del Decreto Legislativo 1311, el cual en su Quinta Disposición Complementaria Final señala lo siguiente:

QUINTA. – Aplicación supletoria de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias **se rigen supletoriamente por la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General**, modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

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.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto *Legislativo N.º 1272* (Decreto Legislativo 1311, 2016). (El resaltado es nuestro)

Como podemos observar, en primer lugar, el legislador regula una aplicación meramente supletoria de la LPAG a los procedimientos tributarios, es decir, solo ante la existencia de “lagunas normativas”, lo cual no nos parece del todo correcto, dado que la

Como podemos observar, en primer lugar, el legislador regula una aplicación meramente supletoria de la LPAG a los procedimientos tributarios, es decir, solo ante la existencia de “lagunas normativas”, lo cual no nos parece del todo correcto, dado que la

⁵³ ESPINOZA SALDAÑA, Eloy. Citado por: GAMBA VALEGA. Op. Cit. p. 82.

⁵⁴ Tomando como referencia la legislación colombiana, Olano García señala que el derecho tributario es “aquella parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre el Estado y los particulares en materia tributaria”. En: OLANO GARCÍA, H. A. “Preguntas y respuestas de Derecho Administrativo”. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda, (3.ª edición). Año 2007. p. 143.

aplicación del citado dispositivo legal debe ser complementaria al Código Tributario, en la medida que sus disposiciones son aplicables a la generalidad de procedimientos administrativos y reconoce un mínimo de derechos y garantías para ellos, encontrándose el procedimiento tributario sancionador dentro de este supuesto.

En segundo lugar, y lo que a nuestra opinión resulta todavía más grave, el legislador dispone en el citado decreto la inaplicación de los principios de la potestad sancionadora recogidos en el artículo 230° de la LPAG, al procedimiento sancionador tributario, limitando su regulación únicamente al reconocimiento de los principios de la potestad sancionadora recogidos en los artículos 168° y 171° CT, lo cual también resulta una clara contradicción a lo establecido en el numeral 2 del artículo 229° de la LPAG⁵⁵.

Frente a lo expuesto en los párrafos anteriores conviene cuestionarnos lo siguiente, ¿no es el procedimiento sancionador tributario un procedimiento administrativo y, por ende, pasible de ser delimitado por los principios reconocidos en una norma que regula ese tipo de procedimientos? Y, en segundo lugar, ¿No es el mismo artículo 171° el que da pie a la aplicación de principios que no están expresamente recogidos en ese artículo con la expresión “otros principios aplicables”? Procedemos a explicarlo brevemente.

En nuestra opinión, SUNAT se encuentra en la obligación de observar las disposiciones, así como los derechos, garantías y principios recogidos en la LPAG pero con ciertos matices. Para explicar esta afirmación nos centraremos en el análisis realizado por GAMBA VALEGA, para quien existen dos situaciones a tener en cuenta respecto a la plena aplicación de las disposiciones de la LPAG al Derecho Tributario o si en todo caso se permite que en ciertas ocasiones pueda haber un alejamiento de este a las disposiciones contenidas en aquella norma⁵⁶.

En primer lugar, están aquellas situaciones en donde existe una antinomia, es decir, donde no existe la posibilidad de armonizar ambas normatividades (tanto la general como la especial). Aquí se admite la posibilidad de que el operador jurídico pueda apartarse de las disposiciones contenidas en la LPAG, solo en los casos en que dicho actuar esté debidamente justificado, ya que se trata de una norma de aplicación general a todos los procedimientos administrativos. Un ejemplo de esto es lo regulado, para el caso del procedimiento de

⁵⁵ **Artículo 229. Ámbito de aplicación de este capítulo**

(...)

229.2 Las disposiciones contenidas en el presente Capítulo se aplican con carácter supletorio a todos los procedimientos establecidos en leyes especiales, incluyendo los tributarios, **los que deben observar necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 230, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador.**

⁵⁶ Cfr. GAMBA VALEGA, César. “*Los procedimientos tributarios a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La necesidad de acomodar las actuaciones de las Administraciones Tributarias a las exigencias de un Estado Democrático*”. Op. Cit. p. 94-102.

fiscalización, en los artículos 62° del Código Tributario y lo dispuesto en el artículo 169° inciso 2 de la LPAG⁵⁷.

Es decir, si bien reconocemos en estos casos la primacía de la ley especial sobre la ley general, la supletoriedad de la LPAG no puede entenderse en un sentido ciego y exclusivo, sino que la decisión de SUNAT debe contener una carga argumentativa suficiente que permita al contribuyente conocer el por qué han disminuido sus derechos en un caso en concreto, ya que como sabemos la LPAG reconoce un mínimo de derechos que deberían reconocerse para un administrado que se encuentra inmerso en un procedimiento administrativo, sobre todo partiendo del hecho que la mencionada norma, tal como mencionamos en el caso de las normas que rigen la potestad sancionadora en el Código Tributario, tienen arraigo constitucional⁵⁸.

Asimismo, aun cuando existan dichas antinomias, y pueda darse acogida al ya conocido aforismo jurídico de que la “ley especial prima sobre ley general”, antes de optar por la inaplicación de la LPAG en una situación en particular, se debe intentar realizar una labor de interpretación que permita armonizar ambas normas, más si tenemos en consideración que el mismo Código Tributario en la Norma VIII de su Título Preliminar ha reconocido que en el Derecho Tributario pueden utilizarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho⁵⁹.

En segundo lugar, en situaciones donde no existan tales antinomias, como puede ser justamente en la regulación de los principios aplicables al procedimiento sancionador tributario, se debería reconocer la aplicación integral y justamente complementaria de la LPAG a la legislación tributaria, más aún si tenemos en consideración el hecho que el mismo artículo 171° reconoce la posibilidad de que puedan ser aplicables a dicho procedimiento, otros principios no expresamente regulados en ese artículo, como pueden ser los recogidos en el artículo 230° de la LPAG.

En este sentido, nos parece correcta la propuesta de solución planteada por el profesor HUAPAYA TAPIA al problema que deviene del desconocimiento de la aplicación de los

⁵⁷ El artículo 62° del CT señala que nadie puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que esta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios. Por otro lado, el artículo 169° numeral 2 de la LPAG sí regula una causal eximente para la presentación de información a las Administraciones Públicas, como es el caso de que dicho requerimiento implique, por ejemplo, una violación al secreto profesional.

⁵⁸ Cfr. GAMBA VALEGA, César. Op. Cit. p. 100.

⁵⁹ Estamos de acuerdo con lo esbozado por el profesor Durán Rojo, al indicar que “sin duda, pese a que estamos convencidos del valor sui generis de la norma tributaria, en la medida que efectiviza el proyecto constitucional con la institución del tributo, no creemos que ese sea el sentido de la relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario en el Estado Constitucional, puesto que finalmente el "Derecho" es único y siempre deberá encontrarse cimentado desde y hacia los principios que otorguen vigor a los derechos fundamentales”. En: DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marcos. Op. Cit. Pp. 237.

principios del artículo 230° a la potestad sancionadora de SUNAT, y es que el citado autor recomienda la remisión al criterio de la jerarquía axiológica para acabar con la contraposición existente entre el Decreto Legislativo 1311 y la LPAG, al señalar que con esta última se protege un fin más valioso, toda vez que “establece su primacía en función de un criterio valorativo: respecto de todo aquello que favorece al administrado”⁶⁰.

El mismo Tribunal Constitucional, antes de la entrada en vigencia de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1311, señalaba en el fundamento 21 de la sentencia recaída en el expediente N° 5719-2005-PA/TC, lo siguiente:

A partir de la entrada en vigencia de la Ley del Procedimiento Administrativo General, N° 27444 (11 de octubre del 2001), **toda autoridad administrativa** cuenta con un instrumento legal adicional a la jurisprudencia de este Tribunal- que **la obliga a observar, y respetar, el contenido del derecho a la tutela procesal efectiva en cada una de las decisiones que debe adoptar dentro de todo procedimiento administrativo**⁶¹. (El resaltado es nuestro).

Así pues, no se debe dejar de lado que tanto el Código Tributario como la LPAG forman parte del denominado “bloque de constitucionalidad en materia sancionadora”, el mismo que se encuentra integrado por la Constitución Política, y por todas aquellas normas que regulan y protegen derechos y principios dentro de los procedimientos sancionadores, siendo en este caso un imposible jurídico que SUNAT o el legislador puedan disponer de tales principios y ordenar su inaplicación en cualquier tipo de procedimiento administrativo, en la medida que se vulneraría claramente el principio de jerarquía normativa, recogido a nivel constitucional y legal.

2.3.3.1 El principio de culpabilidad. Uno de los principios que guarda una gran importancia para los fines del presente trabajo, además de los principios de proporcionalidad y razonabilidad que serán analizados en el siguiente capítulo, es el principio de culpabilidad, regulado en el artículo 230° numeral 10 de la LPAG, el cual proscribía la aplicación de sanciones de plano por parte de SUNAT, sin tomar en consideración más que el simple hecho de verificar los aspectos objetivos de la comisión del hecho.

⁶⁰ HUAPAYA, Ramón, SHIMABUKURO, Néstor y ALEJOS, Óscar. “Cinco afrentas al régimen sancionador común de la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Revista Actualidad Jurídica, N° 311, octubre 2019. p. 16-17.

⁶¹ Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente 5719-2005-PA/TC. Pesquera Mistral S.A. contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Piura. 21 de setiembre. Recuperada de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05719-2005-AA.pdf>

Este principio puede ser definido como aquel límite a la potestad punitiva del Estado que supone la imposibilidad de que SUNAT realice una imputación de responsabilidad sin la debida comprobación de la responsabilidad del sujeto imputado a través de la constatación de la existencia de algún grado de dolo o culpa por parte de aquel⁶². Se constituye, por tanto, como un concepto antagónico a la determinación objetiva de las infracciones y sanciones, regulado en el artículo 165° del Código Tributario.

El principio de culpabilidad tiene su fundamento principal en la Constitución Política del Perú, encontrándose comprendido dentro del principio de presunción de inocencia, tipificado en el numeral 24° del artículo 2 del citado texto, por lo tanto, se constituye como un derecho fundamental que debe limitar el accionar de SUNAT al momento de ejercer su potestad sancionadora, sin el cual esta devendría en arbitraria.

Uno de los puntos característicos del principio en cuestión es que proscribe las sanciones de plano, es decir, señala que SUNAT al momento de ejercer su potestad sancionadora no puede hacerlo atendiendo a circunstancias meramente objetivas solamente porque facilita su labor de prevención, no basta para sancionar una determinada conducta el acaecimiento del supuesto de hecho tipificado en la norma o la lesión de un bien jurídico, sino que es necesario que pueda acreditarse el dolo o la culpa por parte del contribuyente. Así pues, el Tribunal Constitucional, en los fundamentos 62 y 63 de la sentencia recaída en el expediente N° 010-2002-AI/TC señala que:

Una interpretación que considere que la acción bajo comentario tiene la condición de elemento objetivo resulta atentatoria del principio de culpabilidad, que, como exigencia de la cláusula del Estado de Derecho, se deriva como un principio constitucional implícito que limita la potestad punitiva del Estado. Por ende, no basta la sola afectación o puesta en peligro de determinados bienes jurídicos que el Derecho Penal protege (...) Es decir, es inconstitucional el sentido interpretativo que excluye del tipo cualquier referencia a la responsabilidad o culpabilidad del sujeto (...)⁶³.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en una de sus últimas resoluciones reconoce la importancia de una correcta verificación de responsabilidad por parte del contribuyente, más allá de la simple constatación de la realización del supuesto de hecho:

⁶² El Tribunal Constitucional en la sentencia contenida en el Exp. N.° 01873-2009-PA/TC ha determinado que el principio de culpabilidad “establece que la acción sancionable debe ser imputada a título de dolo o culpa, lo que importa la prohibición de la responsabilidad objetiva (...)”

⁶³ Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída en el expediente 010-2002-AI/TC. Acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de cinco mil ciudadanos, con firmas debidamente certificadas por el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, contra los Decretos Leyes N.ºs 25475, 25659, 25708 y 25880. 03 de enero. Recuperada de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.html>

Que en tal sentido, y de la evaluación conjunta de los documentos antes citados, se tiene que si bien la recurrente no presentó la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de setiembre 2019 dentro del plazo establecido, dicha omisión no se debió a causas imputables a aquella, sino a la Administración, (...) en el caso de autos, no se encuentra acreditado que la recurrente haya incurrido en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto el valor impugnado⁶⁴.

Este principio es un claro límite constitucional a la potestad sancionadora del Estado, por el cual no sería correcta la imputación de responsabilidad sin la plena verificación de la responsabilidad por parte del sujeto imputado. En ese sentido, el solo hecho de la comprobación objetiva de la consecuencia jurídica de la conducta infractora no es suficiente para la aplicación de una sanción, sino que se debe corroborar que efectivamente el sujeto imputado sea quien, con algún grado de dolo o culpa, sea responsable de ésta⁶⁵. Por consiguiente, el hecho de que una norma de carácter legal como es el artículo 165° regule la determinación de infracciones en base a criterios estrictamente objetivos deviene en una vulneración al principio en cuestión⁶⁶.

En la doctrina nacional, autores como BARDALES y DE LA VEGA advierten la necesidad de buscar un equilibrio en la relación jurídica que engloba al deudor tributario y SUNAT, lo cual se lograría a partir del reconocimiento de ciertos derechos y garantías dentro del procedimiento sancionador tributario. Una de esas principales garantías es el principio de culpabilidad, el cual limita el ejercicio de una potestad sancionadora que resulta contraria a la Constitución cuando no se exige la presencia de dolo o culpa en la conducta de quien realiza la acción antijurídica para la declaración de responsabilidad y la consecuente imposición de la sanción⁶⁷.

Por consiguiente, si bien en apartados anteriores hemos mencionado que la forma cómo está estructurada la potestad sancionadora de SUNAT en nuestra legislación, reconociendo una

⁶⁴ RTF N° 000010-9-2021, de fecha 5 de enero de 2021. Véase en: <http://enriquealvarado.pe/visita.php?idpagina=156> (revisado el 20 de setiembre de 2021).

⁶⁵ En este sentido se encuentra regulada la responsabilidad administrativa en materia tributaria en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el cual en su artículo 161° señala que: “las infracciones tributarias se configuran y, por tanto, dan lugar a sanción, solo si son realizadas dolosa o culposamente (...)”.

⁶⁶ DÍAZ RODRÍGUEZ, Talía. “*¡Pero, no fue mi culpa! La responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador*”. Véase en: <https://mafirma.pe/?publicacion=pero-no-fue-mi-culpa-la-responsabilidad-objetiva-en-el-derecho-tributario-sancionador> (revisado 15 de junio de 2021).

⁶⁷ Cfr. BARDALES CASTRO, Percy y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “*Hacia una responsabilidad subjetiva en materia tributaria. A propósito de la actuación razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad tributaria*”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, Noviembre 2006, p. 24-25.

responsabilidad netamente objetiva, es una forma de coadyuvar con el castigo de ciertas conductas de una manera más célere y con esto cumplir con el fin de prevención para lo cual dicha potestad fue creada, creemos firmemente en que dicha forma de responsabilidad colisiona directamente con la aplicación de los principios jurídicos que rigen dicha potestad, en este caso específico con el de culpabilidad, que tiene rango constitucional, por lo que no es un concepto del que se pueda disponer a conveniencia, sino que es de obligatorio cumplimiento y respeto por todo órgano administrativo. Por consiguiente, el régimen de responsabilidad administrativa en sede tributaria debería permitir la evaluación de criterios subjetivos al momento de sancionar, sobre todo, como veremos más adelante, respecto de aquellas infracciones que no acarrear un perjuicio efectivo al fisco o la obtención de un beneficio ilícito para el contribuyente.

Nos urge, por tanto, crear conciencia respecto a la exigencia del respeto a estos principios por encima de lo que pueda entenderse en una disposición en concreto; sólo así aseguraremos que se imparta verdadera justicia y no sea necesario llegar a instancias judiciales para una correcta aplicación, más si tal como hemos señalado, la razón práctica para delegar la aplicación de sanciones en los órganos administrativos, es la de permitir una aplicación eficiente de las sanciones, descargando parte de la abultada carga procesal del Poder Judicial⁶⁸.

2.4 La aplicación de los principios de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria en la legislación comparada

2.4.1 En España

La potestad sancionadora de la Administración Tributaria en el ordenamiento jurídico español encuentra un reconocimiento expreso y una individualización en el artículo 25° de su Constitución, disposición que se constituye también como una norma que abarca algunos de los principales derechos y garantías de los administrados, como el principio de legalidad y el de igualdad⁶⁹. En este sentido, los poderes públicos al momento de ejercer una potestad pública se encuentran sujetos a estos parámetros, caso contrario su actuación devendría en inconstitucional.

En ese sentido, el Tribunal Supremo Español, con respecto a la aplicación de los principios de la potestad sancionadora a la actuación de la Administración, señala en las sentencias del 2 y 25 de marzo 1972 que:

La ausencia de disposiciones normativas claras y expresas en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador no puede entenderse como una habilitación “en blanco” a

⁶⁸ Cfr. MADAU MARTÍNEZ, Mario A. Op. Cit. p. 214.

⁶⁹ Cfr. SANCHEZ HUETE, Miguel A. Op. Cit. p. 253.

la Administración, para que esta colme el vacío de la manera que le parezca más oportuna, sino como una remisión tácita a los principios propios y característicos del Derecho Penal⁷⁰.

Uno de los aspectos más interesantes en esta legislación versa sobre la exclusión de la “objetividad” en la determinación de las infracciones tributarias, en la medida que el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria regula la verificación del dolo o culpa como requisito al momento de aplicarse cualquier sanción en sede administrativa, de tal manera que “se excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender a la conducta negligente del autor, y presupone que la acción u omisión enjuiciada debe ser imputable a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable (STC de 20 de abril de 1991)”⁷¹.

En definitiva, lo que se busca con la proscripción de las conocidas como sanciones de plano, que devienen de la objetividad en la determinación de las infracciones, es la existencia de sanciones que tengan como sustento una “interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables”⁷², por lo que debe verificarse por parte de los operadores jurídicos la existencia de dolo, culpa o negligencia en el actuar del administrado para poder atribuir responsabilidad administrativa.

2.4.2 En Chile

La legislación chilena, en materia sancionadora administrativa, ha buscado históricamente una adherencia a los postulados del ordenamiento jurídico español, no obstante, a diferencia de este, no ha regulado de forma expresa la potestad sancionadora de la Administración Pública ni los principios que rigen la misma, si bien el Tribunal Constitucional se ha encargado de realizar interpretaciones y reconocimiento a los mismos a lo largo de su vasta jurisprudencia, iniciando con la sentencia N° 244 del año 1996, la cual hace referencia a la sujeción de la potestad sancionadora a la Constitución⁷³.

En este sentido, en cuanto a los principios de culpabilidad, razonabilidad y proporcionalidad, establece que no son meros criterios orientadores de la actividad estatal, sino que son vinculantes a todo poder público, resaltando además que el Tribunal Constitucional Chileno ha realizado un reconocimiento indirecto de estos en la Carta Magna a partir de una interpretación del texto constitucional, señalando que estos se derivan del artículo 19 N° 3 inciso

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ SANCHEZ HUETE, M.A. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. Editorial Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006). p. 229. Citado por: SOLÍS GONZÁLES, Elías Ricardo. “Infracciones y sanciones tributarias”, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, Bogotá D.C., mayo 2016. p. 339.

⁷² *Ibid.* p. 340.

⁷³ ENTEICHE ROSALES, Nicolás. “Acerca de las sanciones administrativas en Chile”. Revista Actualidad Jurídica, N° 29. Chile: Universidad del Desarrollo, enero 2014. p. 230.

7° (principio de culpabilidad), el cual proscribiera la presunción de responsabilidad penal, así como los artículos 6 y 7 y 19 N° 2 (principio de proporcionalidad), los cuales declaran la prohibición general de arbitrariedad⁷⁴.

Así pues, existen sentencias expedidas por los Tribunales chilenos, los cuales se muestran a favor de la aplicación de los principios del derecho sancionador tributario, los mismos que resuelven de acuerdo al siguiente tenor:

El Derecho sancionador administrativo está fundado en una serie de principios que han sido reconocidos por la jurisprudencia de nuestros tribunales, a saber: es una expresión del ius puniendi del Estado, principio de legalidad, principio de tipicidad, principio de irretroactividad, principio de proporcionalidad, principio de culpabilidad y presunción de inocencia, principio de buena fe, de prescriptibilidad, del debido proceso, entre otros que ilustran e informan al juez al momento de resolver un conflicto de esta naturaleza sometido a su conocimiento⁷⁵.

En definitiva, los principios mencionados anteriormente, fundamentalmente los de culpabilidad, razonabilidad y proporcionalidad, forman parte del Derecho Administrativo Sancionador, por lo que son de obligatoria observancia por todo operador jurídico, en la medida que se constituyen como una garantía del Estado de Derecho. Así pues, se proscribiera todo tipo de responsabilidad de tipo objetivo, en la medida que resulta exigible que la conducta del sujeto infractor sea totalmente reprochable, por lo que se requiere un análisis del caso en concreto⁷⁶.

2.4.3 En Ecuador

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano los principios que rigen las potestades tributarias y que se constituyen como uno de sus principales límites se encuentran regulados principalmente en el artículo 300° de su Constitución Política, el cual señala que el “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (...)”.

Si bien dicho artículo recoge alguno de los principios que deben regir cualquier potestad tributaria, no debe considerarse como si de una lista cerrada se tratase, en la medida que “la relación jurídica que genera dicha normativa implica la creación de derechos y obligaciones

⁷⁴ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XLII (Valparaíso, Chile, 2014, 1er Semestre). Pp. 420 – 425.

⁷⁵ Sentencia expedida por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago del 18 de abril de 2013, resuelto por el Juez Luis Alfonso Pérez Manríquez. En: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_judicial/tribunales_tributarios/2013/jj3302.htm

⁷⁶ Cfr. CORDERO QUINZACARA, Eduardo. Op. Cit. Pp. 421.

que en última instancia significan la protección del contribuyente”⁷⁷. De esta manera, al encontrar los principios que rigen el actuar sancionador del Estado un fundamento constitucional, se irradian al resto del ordenamiento jurídico, razón por la cual el Código Orgánico Tributario de Ecuador, en su artículo 5° recoge también los principios de la potestad sancionadora como son los de legalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Como puede observarse, algunos de los principios que se encuentran recogidos en el citado artículo también encuentran protección en el ordenamiento jurídico peruano, tanto en nuestro código tributario como en la LPAG, como son los principios de legalidad, igualdad y proporcionalidad principalmente, los cuales se complementan con los principios constitucionales⁷⁸, razón por la cual podemos señalar que al encontrar su regulación fundamento en la protección del administrado/contribuyente frente a cualquier procedimiento sancionador, no pueden ser desconocidos por ningún operador jurídico, amparando su actuación en un vacío cumplimiento del principio de legalidad.

2.4.4 En Colombia

En el ordenamiento jurídico colombiano, al igual que sucede en el caso peruano, la potestad sancionadora del Estado no encuentra una regulación expresa en la Constitución, limitándose a encontrar una regulación “indirecta” en dicho cuerpo normativo, específicamente en los artículos 2° y 209°, los cuales versan sobre los fines del Estado y la obligación de todos los sujetos a respetar la Constitución, así como el artículo 29° superior, que regula el principio del debido procedimiento, en el cual se señala (si bien de forma implícita) la existencia de una potestad sancionadora de la Administración Pública⁷⁹.

Si bien existe discrepancia a nivel jurisprudencial en cuanto al tipo de responsabilidad que rige en materia tributaria sancionadora, existen varios pronunciamientos por parte del Consejo de Estado que avalan la teoría de la existencia de una responsabilidad subjetiva en materia sancionadora tributaria, en la cual se requiere para su configuración la verificación de los elementos de dolo o culpa, proscribiendo de esta manera la aplicación de sanciones por la mera configuración del supuesto establecido en la norma. Así pues, se tiene por ejemplo la sentencia expedida en el año 2016 con expediente N° 19851, en la cual se señala lo siguiente:

⁷⁷ VEGA SERPA, Pablo. “Análisis de la legalidad del instructivo de sanciones y faltas pecuniarias aplicado por la Administración Tributaria Central a los administrados”. Tesis para optar por el grado académico de Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Cuenca. Año 2017. p. 46.

⁷⁸ Idem. p 58.

⁷⁹ Cfr. CHAMORRO QUIROZ, Ana Gabriela. “Alcance y matización de los principios y la potestad sancionadora del Estado colombiano en las sanciones cambiarias de competencia de la DIAN”. Revista de Derecho Fiscal, N.º 16. Enero-Junio de 2020. p.183-184.

En estricto sentido, para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: i) típica; ii) antijurídica; y, iii) culpable. Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente. Concordante con lo anterior, la jurisprudencia ha sostenido que no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva. Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, imponga una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la norma que regula la infracción⁸⁰.

Sumado a lo anterior la Corte Constitucional de Colombia también ha emitido diversas sentencias que confirman la postura respecto a la determinación subjetiva de las infracciones y sanciones por parte de la Administración, así, por ejemplo, se tienen las sentencias C-214 de 1997 y C-690 de 1996, las cuales se basan principalmente en el reconocimiento de “derecho del debido proceso, la dignidad humana y el orden justos, materializados en los principios de justicias y equidad tributaria”⁸¹, conceptos que emanan de la propia Constitución y que no pueden ser objeto de disposición por parte de los operadores jurídicos.

Como hemos podido corroborar a lo largo de este subcapítulo, en las distintas legislaciones que hemos tenido la oportunidad de analizar, se puede dar cuenta de la existencia de un componente subjetivo al momento de determinar la responsabilidad en materia sancionadora, proscribiendo de esta manera la mera verificación de la comisión del hecho infractor para poder sancionar (o la aplicación de sanciones de plano), sino que tiene prevalencia la aplicación de los principios jurídicos que regulan dicha potestad y que devienen del texto constitucional como son principalmente los de culpabilidad, proporcionalidad y razonabilidad, lo cual supone el análisis del componente subjetivo como es la existencia de un grado de dolo o culpa para poder castigar dicha conducta.

⁸⁰ Sentencia del 30 de agosto del 2016, C.P: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 19851. En: <https://www.pwcimpuestosonline.co/Repositorio%20PwC/PDF/Jurisprudencia/Consejo%20de%20Estado/Senci%20B3n%204/Sentencias/2016/Sen-019851-16-D.pdf>

⁸¹ GALVIS ARTEAGA, Javier Andrés. “El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva”. Revista de Derecho Fiscal n.º 14. Enero-junio 2019. p. 126.

Capítulo 3

La aplicación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la imposición de sanciones tributarias

3.1 Conceptualización de los principios de proporcionalidad y razonabilidad y su aplicación en los procedimientos sancionadores en la actualidad

Al referirnos al principio de razonabilidad o proporcionalidad se debe tener en consideración en primer lugar, que al momento de ejercer una potestad discrecional esta debe estar destinada a “preservar, proteger o promover un fin constitucionalmente valioso”⁸², en una clara correspondencia a lo que establece la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario⁸³. En segundo lugar, que la medida adoptada (la sanción aplicable) “sea apropiada y necesaria para alcanzar el objetivo perseguido”⁸⁴, exigiéndose de esta manera la menor afectación posible a los derechos del contribuyente. Ambos aspectos constituyen las dos caras del principio de razonabilidad o proporcionalidad en sede administrativa.

El principio de proporcionalidad puede ser definido como aquel principio que prohíbe la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, por lo cual se constituye como un mecanismo de control sobre estos⁸⁵. Sin embargo, al igual que lo sucedido con los demás principios que rigen la potestad sancionadora de SUNAT, recogidos en el artículo 171° del Código Tributario, no encuentra un desarrollo o conceptualización en dicho cuerpo legal, por lo que nos obliga a remitirnos a la LPAG.

Nuestro ordenamiento jurídico ha recogido de forma indistinta los principios de razonabilidad y proporcionalidad tanto en la Constitución, como en el Código Tributario y la LPAG, por lo que cabría cuestionarnos si para efectos didácticos y de desarrollo en el presente trabajo, ambos principios guardan el mismo significado y pueden tener un tratamiento similar como principios de la potestad sancionadora o si en todo caso se trata de principios, que si bien se encuentran vinculados, son sustancialmente diferentes.

Ante esto, el profesor CASTILLO CÓRDOVA adopta una postura conciliadora⁸⁶, señalando que tanto el principio de proporcionalidad como el de razonabilidad son

⁸² EXP. N.º 2235–2004–AA/TC, de 18 de febrero de 2005, fundamento 6.

⁸³ El cual hace referencia que “toda potestad discrecional debe estar avocada a satisfacer el interés público”.

⁸⁴ JORGE COVIELLO, Pedro José. “*El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo*”. Revista de la Facultad de Derecho PUCP. N.º 67. Año 2011. p. 145.

⁸⁵ EXP. N.º 02192–2004–AA/TC, de 11 de octubre de 2004, f. j. 15. En: CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “*El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*”. Repositorio Institucional PIRHÚA, julio 2005. p. 10.

⁸⁶ A diferencia de autores como el profesor HUAPAYA que sí encuentran diferencias, si bien muy pequeñas, respecto de ambos principios. Véase en: HUAPAYA TAPIA, Ramón. “*Los principios de la potestad sancionadora a la luz de las modificaciones del Decreto Legislativo 1272*”. En: Revista Círculo de Derecho Administrativo. Núm. 17. PUCP, Año 2019. p. 59.

esencialmente lo mismo, por lo que existe entre ambos una identidad sustancial, basándose fundamentalmente en lo esgrimido por el Tribunal Constitucional:

Si bien la doctrina suele hacer distinciones entre el principio de proporcionalidad y el de razonabilidad, como estrategias para resolver conflictos de principios constitucionales y orientar al juzgador hacia una decisión que no sea arbitraria sino justa; puede establecerse, prima facie, una similitud entre ambos principios, en la medida que una decisión que se adopta en el marco de convergencia de dos principios constitucionales, cuando no respeta el principio de proporcionalidad, no será razonable⁸⁷.

En otras palabras, este tratamiento unitario se sustenta en la hipótesis de que ambos principios tienen un significado similar como conceptos contrapuestos a la existencia de arbitrariedad en el ejercicio de una potestad pública. Una decisión adoptada sin considerar estos principios significa una decisión totalmente contraria a derecho y a los preceptos constitucionales, por lo que su inaplicación constituiría una contraposición al principio de interdicción a la arbitrariedad⁸⁸. En este sentido, para fines del presente trabajo resulta indistinto referirnos a la razonabilidad o proporcionalidad cuando queremos referirnos a un rechazo al ejercicio arbitrario del poder.

Si bien resaltamos la importancia que tiene este principio como un mecanismo de control de posibles actuaciones arbitrarias por parte de SUNAT, conforme hemos desarrollado, nuestro Código implementa un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora, lo cual hace que los operadores jurídicos se decanten por la aplicación del artículo 165° del Código Tributario, dejando de lado la aplicación de este principio jurídico. Dentro de aquellos juristas que reconocen la imposibilidad de la aplicación de los principios jurídicos dado el régimen de responsabilidad administrativa que rige en el Derecho Tributario se encuentra HUAMANÍ, el cual sostiene lo siguiente:

Así pues, si algún deudor tributario o un tercero obligado (sean estas personas naturales, jurídicas u otros entes), realiza una conducta (acción u omisión) antijurídica (que viola normas tributarias) que está considerada (tipificada) por la ley como infracción, y para cuya comisión se ha establecido, también por ley una sanción administrativa (...), se habrá configurado la infracción. **El que lo haya realizado intencionalmente o no, por negligencia, por error, desconocimiento, desperfectos mecánicos, circunstancias**

⁸⁷ EXP. N.º 2192–2004–AA/TC, de 11 de octubre de 2004, f. j. 15. En: CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. Op. Cit. p. 10.

⁸⁸ EXP. N.º 2192–2004–AA/TC, de 11 de octubre de 2004, f. j. 15. Ídem.

personales o por causa atribuible a terceros (RTF° 766-3-2009), como ya se ha notado, resulta irrelevante para tal configuración⁸⁹. (El resaltado es nuestro).

Lo anterior evidencia que el principal problema en el ordenamiento jurídico tributario peruano es, en primer lugar, la forma cómo está regulada la responsabilidad en materia sancionadora, la cual es objetiva y no permite la realización de un análisis de todas las circunstancias que rodean el hecho infractor, y en segundo lugar, que los mismos operadores jurídicos, en aras de una errónea interpretación del principio de legalidad⁹⁰, se rehúsan a efectuar una aplicación e interpretación de la normatividad conforme al texto constitucional, prefiriendo, por el contrario, controlar el ejercicio del poder público teniendo como único sustento la interpretación literal de normas infraconstitucionales, omitiendo cotejar la decisión administrativa con los derechos y principios que emanan de la Constitución, siendo uno de los principales el de proporcionalidad⁹¹.

Sin embargo, en los últimos años se han venido dando algunos pasos hacia el reconocimiento de los criterios que fundamentan el reconocimiento del principio de proporcionalidad en sede tributaria, como es el pronunciamiento esgrimido por la Corte Suprema en la sentencia recaída en el expediente de casación 15701-2015-LIMA:

(...) si bien el artículo 165° del Código Tributario dispone que la infracción supuestamente cometida debe ser determinada en forma objetiva, esto de ninguna manera significa que el simple incumplimiento de una obligación formal automáticamente genere la infracción contenida en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes bien, **creemos que el análisis del Tribunal Fiscal debió ir más allá, examinando si existió o no un perjuicio económico al fisco y si el saldo a favor del contribuyente que fue menor tras la rectificación tuvo alguna incidencia considerable en la determinación de la obligación tributaria final**, todo esto con la finalidad de no quebrantar los principios de razonabilidad y proporcionalidad que guarda mucha importancia en lo referente a materia sancionadora⁹². (El énfasis es nuestro)

⁸⁹ HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Op. Cit. p. 1271.

⁹⁰ El autor Landa Arroyo con respecto a la incorrecta aplicación del principio de legalidad hace referencia a que “en el marco de un Estado constitucional y democrático de Derecho no es válido el principio de legalidad si éste no se encuentra subordinado al principio de constitucionalidad”. En LANDA ARROYO, César. “Principios Rectores y Derechos Fundamentales del Administrado de la Constitución Económica de 1993”. Op. Cit. p. 42.

⁹¹ Cfr. GAMBA VALEGA, César. Op. Cit. p. 121.

⁹² CAPILLO SOLÍS, Sandy. “Aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad en materia de infracciones tributarias”. Véase en: <http://forseti.pe/periodico/articulos/aplicacion-de-los-principios-de-razonabilidad-y-proporcionalidad-en-materia-de-infracciones-tributarias/> (revisado el 03 de abril de 2021).

El citado pronunciamiento contiene un reconocimiento importante al principio de proporcionalidad dentro del procedimiento sancionador en sede tributaria, en la medida que el Tribunal Fiscal no analiza el supuesto infractor adoptando criterios netamente objetivos, como lo exige el artículo 165° del código, sino que contempla los hechos en su conjunto y aplica los criterios establecidos en el numeral 3° del artículo 230° la LPAG, como es la existencia o no de un perjuicio al fisco como elemento importante a tener en cuenta para la imposición de la sanción.

En conclusión, el principio de proporcionalidad se constituye como una garantía de los contribuyentes dentro de un procedimiento sancionador, y como tal, su desconocimiento transgrede las exigencias mínimas del Estado de Derecho⁹³. En este sentido, aquella disposición como puede ser la contenida en el artículo 165° del Código Tributario, que desconoce dicho principio y establece que para sancionar no resulta relevante conceptos como el perjuicio al fisco, un beneficio ilícito obtenido por el contribuyente o la vulneración de un bien jurídico, es claramente contraria a este principio que tiene arraigo constitucional, ya que como es de verse, lo razonable y proporcional son requisitos esenciales para que la sanción se adecúe al fin de justicia.

3.2 Análisis del “triple reconocimiento” del principio de proporcionalidad y su importancia como instrumento de solución de controversias en materia sancionadora tributaria

Según lo señalado por NIETO⁹⁴, el principio de proporcionalidad encuentra aplicación en todas las fases de la cadena sancionadora y tiene su aplicación principalmente en dos planos, el primero es a nivel normativo y supone que el legislador, al momento de promulgar una ley que establece una sanción, debe asegurarse que aquella sea proporcional a la infracción cometida, mientras que en el segundo caso, es decir, al momento de la aplicación de la sanción, SUNAT debe imponerla siempre que sea proporcional a la infracción concretamente imputada y acorde con los fines perseguidos, ya que gracias a la discrecionalidad en materia sancionadora que esta ostenta, puede inaplicarla si considera oportuno hacerlo.

Así pues, hemos señalado que el principio de proporcionalidad exige un análisis pormenorizado del hecho infractor para la aplicación de una determinada sanción, lo cual entra en clara contraposición con la forma cómo está estructurada actualmente la potestad sancionada

⁹³ Cfr. GAMBA VALEGA, César. Op. Cit. p. 132.

⁹⁴ NIETO GARCÍA, Alejandro. Derecho administrativo sancionador. Cuarta edición totalmente revisada. Madrid: Tecnos, 2005, p. 351. En: TIRADO BARRERA, J. “Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional”. Revista de la Facultad de Derecho PUCP, N° 67. Año 2011. p. 458.

que tiene SUNAT. En este sentido, la prevalencia del reconocimiento de este principio frente a lo regulado en el artículo 165° del Código Tributario radica en que el principio de proporcionalidad en su fase “aplicativa” encuentra un triple reconocimiento dentro de nuestro ordenamiento jurídico, esto es, a nivel constitucional, a nivel de legislación especial y a nivel de legislación general, lo cual hace que todos los operadores jurídicos, sea a nivel administrativo o judicial, se vean obligados a observarlos al momento de aplicar y resolver controversias que versan sobre la potestad sancionadora del Estado, con la finalidad de preservar los derechos de los contribuyentes.

A raíz de lo anterior, las normas que recogen el triple reconocimiento del principio de proporcionalidad se constituyen como verdaderas herramientas con las que debe contar SUNAT y el Tribunal Fiscal para aplicar la potestad sancionadora de forma justa, principio que exige un análisis pormenorizado de todas las circunstancias de la comisión de la infracción y una aplicación de la sanción en la medida que sea estrictamente necesario para los objetivos que el Estado persigue, de esta manera se evitaría excesos en la actividad sancionadora por parte de SUNAT y la misma se ajustaría a criterios de justicia y ponderación⁹⁵.

Así pues, en primer lugar, el principio de proporcionalidad cuenta principalmente con un fundamento a nivel constitucional, dado que se encuentra regulado en el último párrafo del artículo 200° de la Constitución, al indicar que “el órgano jurisdiccional competente examina la razonabilidad y la proporcionalidad del acto restrictivo de derechos”⁹⁶.

A priori, de lo regulado en dicho artículo podría parecer que el principio de proporcionalidad podría sustentarse únicamente en la existencia de un estado de excepción, como podría ser un Estado de Emergencia, en el que existe una afectación de los derechos constitucionales de las personas como consecuencia de una perturbación del orden público, de una catástrofe o de graves circunstancias que afecten la vida de las personas, sin embargo, el propio Tribunal Constitucional, en el fundamento 195 de la sentencia recaída en el Expediente 00010-2002-AI/TC señala que:

El principio de proporcionalidad es un principio general del derecho expresamente positivizado, cuya satisfacción ha de analizarse en cualquier ámbito del derecho. En

⁹⁵ Cfr. PEDRESCHI GARCÉS, Willy. “Análisis sobre la potestad sancionadora de la administración pública y el procedimiento administrativo sancionador”. En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Lima, Ara Editores, 2003. p. 530. Citado por: SANTY CABRERA, Luigi V. Estudio práctico de los principios que rigen el procedimiento administrativo sancionador en la Administración Pública”. Revista del Foro N° 103. Colegio de Abogados de Lima. Año 2016. p. 290.

⁹⁶ Art. 200 Constitución Política: “Cuando se interponen acciones de esta naturaleza en relación con derechos restringidos o suspendidos, el órgano jurisdiccional competente examina la razonabilidad y la proporcionalidad del acto restrictivo. No corresponde al juez cuestionar la declaración del estado de emergencia ni de sitio”.

efecto, en nuestro ordenamiento jurídico, éste se halla constitucionalizado en el último párrafo del artículo 200 de la Constitución. En su condición de principio, su ámbito de proyección no se circunscribe sólo al análisis del acto restrictivo de un derecho bajo un estado de excepción, pues como lo dispone dicha disposición constitucional, ella sirve para analizar cualquier acto restrictivo de un atributo subjetivo de la persona, independientemente de que aquel se haya declarado o no”⁹⁷.

Como puede observarse, el principio de proporcionalidad es un principio consustancial al Estado de Derecho y como tal, extensible a cualquier situación que se presente en nuestro ordenamiento jurídico, como puede ser las producidas dentro de un procedimiento sancionador. Lo que se busca es que la afectación producida por la imposición de una determinada sanción sea razonable con la finalidad que el Estado pretende alcanzar y acorde con la entidad de la infracción cometida, por lo que deben evaluarse todas las circunstancias del hecho infractor, caso contrario la actuación de ese poder público sería arbitraria, y por lo tanto devendría en inconstitucional⁹⁸.

En segundo lugar, se encuentra la regulación del principio de proporcionalidad en el ordenamiento jurídico tributario, más específicamente en el artículo 171° del código al señalar que “la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”, no obstante, resulta urgente que el presente artículo sea complementado por lo establecido en el numeral 3 del artículo 230° de la LPAG, en la medida que es en ese cuerpo legal donde el mencionado principio se encuentra desarrollado y donde se encuentran contenidos los criterios que los órganos sancionadores deben tomar en cuenta al momento de la imposición de una sanción.

En tercer lugar, a nivel de legislación general, somos de la opinión que los principios de la potestad sancionadora recogidos en la LPAG son totalmente aplicables a los procedimientos sancionadores en sede tributaria, en la medida que ambos versan sobre procedimientos administrativos y no hay una razón lógica que sustente su distinción, es por ello que SUNAT, dentro de un procedimiento sancionador y al momento de aplicar una determinada sanción debe

⁹⁷ Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída en el expediente 010-2002-AI/TC. Acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de cinco mil ciudadanos, con firmas debidamente certificadas por el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, contra los Decretos Leyes N.ºs 25475, 25659, 25708 y 25880. 03 de enero. Recuperada de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.html>

⁹⁸ “El principio de proporcionalidad encarna una idea elemental de justicia material al proscribir toda injerencia inútil, innecesaria o desproporcionada en un derecho constitucional. Por lo demás, resulta inconcebible pensar en un verdadero Estado de derecho desvinculado del valor justicia. En: CASTILLO CÓRDOVA, Luis. Op. Cit. p. 7.

contemplar lo establecido en el artículo IV inciso 1.4. del Título Preliminar⁹⁹ y en el numeral 3 del artículo 230° de la LPAG¹⁰⁰, que regulan el principio de proporcionalidad y razonabilidad.

Nótese que el principio de proporcionalidad presenta en la LPAG una doble regulación, por un lado se encuentra recogido en el Título Preliminar de dicho cuerpo normativo, de lo cual se deriva que es un principio que debe aplicarse de forma obligatoria a todo procedimiento administrativo por parte de los órganos resolutores, incluido en el procedimiento sancionador en sede tributaria, mientras que el regulado en el artículo 230° de la LPAG es aplicado a la potestad discrecional sancionadora de cualquier Administración Pública, incluyendo a SUNAT como titular de la potestad sancionadora en sede tributaria.

Debe tenerse en cuenta que si bien la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1311 prohíbe la aplicación de los principios contemplados en el artículo 230° a los casos donde se aplique la potestad sancionadora de SUNAT, somos de la opinión que dicha disposición no puede privar a los contribuyentes de procedimientos sancionadores en donde se constate la defensa de sus derechos y garantías a través del reconocimiento de aquellos, por lo que, ante la antinomia normativa que supone la existencia de la figura de la determinación objetiva de las infracciones, regulada en el artículo 165° del Código Tributario, debe tenerse en cuenta de manera preponderante lo exigido por el principio de proporcionalidad reconocido en la LPAG, ya que es una extensión del texto constitucional.

Por consiguiente, el principio de proporcionalidad recogido en el numeral 3 del artículo 230° de la LPAG es plenamente aplicable a supuestos tributarios, en la medida que dicha norma, en este aspecto, es complementaria al Código Tributario, ya que desarrolla y dota de contenido al principio que solo aparece nombrado en el artículo 171°, constituyéndose de esta manera como una importante herramienta para el control de sanciones por parte de los operadores

⁹⁹ **“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo**

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

(...)

1.4. Principio de razonabilidad. - Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y **manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido**”.

¹⁰⁰ **“Artículo 230. Principios de la potestad sancionadora administrativa**

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

(...)

3. Razonabilidad. - Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, **las sanciones a ser aplicadas deben ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción**, observando los siguientes criterios que se señalan a efectos de su graduación (...).”.

jurídicos. No debe olvidarse, según sostiene HUAPAYA, que la interpretación realizada por los operadores jurídicos debe ser siempre a favor de la aplicación de los principios de la LPAG, en la medida que atiende a un fin constitucionalmente más valioso que el que protege el ya citado Decreto Legislativo 1311, esto es, la defensa de los derechos de todos los administrados en cualquier procedimiento administrativo sancionador¹⁰¹.

En definitiva, habiendo constatado que el principio de proporcionalidad encuentra en el bloque de constitucionalidad en materia sancionadora tributaria formado por la Constitución, la LPAG y el Código Tributario un triple reconocimiento, los operadores jurídicos que impongan sanciones deben someterse necesariamente a los criterios exigidos por este principio al momento de su aplicación, el hecho de resolver controversias en materia sancionadora ciñéndose única y exclusivamente en lo regulado en el artículo 165° del Código Tributario se configuraría como un exceso de punición, por lo que se debería eliminar la figura de la determinación objetiva de las infracciones, permitiendo que los operadores jurídicos puedan evaluar todas las circunstancias que rodean el hecho infractor.

3.2.1 Descripción de los criterios exigidos por el principio de proporcionalidad y su utilidad dentro del procedimiento administrativo sancionador

Resulta de suma importancia para los fines del presente trabajo plasmar lo analizado respecto al triple reconocimiento del principio de proporcionalidad y la forma cómo los operadores jurídicos pueden resolver los casos que versan sobre la aplicación de la potestad sancionadora de SUNAT en atención a dicho principio. En este sentido, dichos órganos se encuentran obligados a realizar una interpretación sistemática de todo este conjunto de normas y adoptar una decisión que se encuentre acorde a derecho, lo contrario significaría un ejercicio arbitrario del poder¹⁰².

Uno de los principales problemas existentes en el ámbito tributario es la imposibilidad de que los órganos administrativos, en este caso el Tribunal Fiscal, realice un efectivo control de la potestad sancionadora a través de la aplicación del ya conocido “control difuso”¹⁰³, no

¹⁰¹ HUAPAYA, Ramón, SHIMABUKURO, Néstor y ALEJOS, Óscar. Op. Cit. p. 16-17.

¹⁰² OSSA ARBELÁEZ, Jaime. Derecho Administrativo Sancionador. Bogotá: Legis, 2000, p. 160. Citado por: VERGARAY y GÓMEZ. “Sobre la Ley del Procedimiento Administrativo General. Libro Homenaje a José Alberto Bustamante”. Fondo Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Año 2009, p. 403 a 438.

¹⁰³ Si bien en reiterados informes de SUNAT (véase por ejemplo los informes 105-2009-SUNAT/2B4000 y 007-2011-SUNAT/2B0000) se ha hecho hincapié que esta SUNAT no se encuentra facultada para inaplicar una norma que resulte inconstitucional, mediante la aplicación de la figura del control difuso, en un determinado caso, lo cual es confirmado por el propio Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 04293-2012-PA/TC, sí podríamos indicar que los operadores jurídicos en sede administrativa debe ejercer un respeto a la Constitución y al principio de interdicción de la arbitrariedad, exigencias que provienen de la misma Constitución.

obstante, somos de la opinión que los órganos que imponen sanciones y aquellos que resuelven en sede contencioso administrativa deben adecuar sus decisiones al principio de proporcionalidad atendiendo a lo reconocido por el principio de supremacía de la Constitución regulado en el artículo 51° de dicho texto, el cual también encuentra acogida en la legislación tributaria, específicamente en el artículo 102° del Código Tributario.

Si bien los órganos administrativos se encuentran obligados a respetar el principio de proporcionalidad para lo cual resulta necesaria una modificación a la figura de la determinación objetiva de las infracciones regulada en el artículo 165° del Código Tributario, es importante realizar una descripción de cada uno de los criterios a tener en cuenta al momento de resolver si procede o no la imposición de una determinada sanción en sede tributaria, caso contrario dicho principio carecería de contenido y los órganos resolutores no tendrían en qué apoyar sus pronunciamientos más que en un laxo reconocimiento a un principio que solo se encuentra nombrado en el artículo 171° del Código Tributario. Así pues, el numeral 3 del artículo 230° de la LPAG enumera los criterios que conforman el principio de proporcionalidad en sede administrativa y que deben formar parte de todo análisis en materia sancionadora:

- “a) El beneficio ilícito resultante por la comisión de la infracción;
- b) La probabilidad de detección de la infracción;
- c) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido;
- d) El perjuicio económico causado;
- e) La reincidencia, por la comisión de la misma infracción dentro del plazo de un (1) año desde que quedó firme la resolución que sancionó la primera infracción.
- f) Las circunstancias de la comisión de la infracción; y
- g) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor”.

Respecto al primer criterio, podríamos definir al beneficio ilícito como el beneficio actual o futuro que el contribuyente puede obtener a partir de la comisión de la infracción. Asimismo, se podría constituir a partir de la diferencia existente entre lo que el contribuyente obtuvo a partir de la infracción cometida y lo que hubiera recibido de no optar por cometerla. Por otro lado, según lo señalado por un sector de la doctrina nacional, el presente criterio no hace referencia a una utilidad en un sentido contable o financiero o un incremento patrimonial, sino que el contribuyente se encontraría en una situación mejor a la que estaba antes de la vulneración al ordenamiento jurídico¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Cfr. GÓMEZ APAC, H., ISLA RODRÍGUEZ, S., & MEJÍA TRUJILLO, G. “Apuntes sobre la Graduación de Sanciones por Infracciones a las Normas de Protección al Consumidor”. *Derecho & Sociedad*, N° 34. Año 2010. p. 34. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13336>

Con relación al criterio de probabilidad de detección de la infracción, podríamos definirla como la posibilidad de que SUNAT a través de cualquiera de sus órganos fiscalizadores puedan detectar la comisión de una infracción previamente tipificada en una norma. A partir de la configuración de este supuesto podría verificarse si al contribuyente considera que le conviene infringir la norma tributaria en la medida que no exista posibilidad de que tal hecho sea descubierto¹⁰⁵.

Con respecto al criterio de la gravedad del daño al interés público, podríamos sostener que SUNAT o cualquier órgano resolutor en sede administrativa-tributaria debe realizar un análisis respecto a la incidencia de la conducta infractora en relación al interés público tutelado o al bien jurídico que se intenta proteger con esa medida sancionadora. Así pues, si se constata que con el hecho infractor el contribuyente pone en peligro el objetivo institucional que SUNAT pretende alcanzar, como es la lucha contra la evasión tributaria para que finalmente las cargas tributarias se distribuyan equitativamente entre todos, dicha situación debe ser castigada por ser jurídicamente reprochable¹⁰⁶.

Con respecto al perjuicio económico causado, el operador jurídico debe considerar el daño objetivamente provocado por parte del contribuyente a las arcas del Estado, que es lo que finalmente se intenta proteger a través de la tipificación de las infracciones y sanciones tributarias, es decir, se deberá comprobar si es que la acción imputable al contribuyente atenta contra la finalidad recaudadora que persigue SUNAT a través de la imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales y/o sustanciales, de tal manera que si este no se corrobora, SUNAT debería abstenerse de aplicar dicha sanción.

Por último, podríamos abarcar los criterios de la existencia de intencionalidad en la conducta del infractor, así como las circunstancias de la comisión de la infracción en una misma figura: la verificación del aspecto subjetivo como elemento importante para la configuración de la infracción. En nuestra opinión, no basta que SUNAT aplique únicamente lo establecido en el artículo 165° del Código Tributario, sino que debe considerar todos los aspectos que rodean la comisión de la infracción, como puede ser la existencia de dolo o culpa, caso contrario se estaría avalando una afectación innecesaria a la esfera jurídica de los contribuyentes¹⁰⁷.

¹⁰⁵ OSSA ARBELÁEZ, Jaime. *Derecho Administrativo Sancionador*. Bogotá: Legis, 2000, p. 160. Citado por: VERGARAY y GÓMEZ. “*Sobre la Ley del Procedimiento Administrativo General. Libro Homenaje a José Alberto Bustamante*”. Fondo Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú, 2009, p. 403-438.

¹⁰⁶ Ossa Arbeláez, Jaime. “*Derecho Administrativo Sancionador*”. Bogotá: Legis, 2000, p. 160. Citado por: VERGARAY y GÓMEZ. *Ibid.*

¹⁰⁷ BARDALES CASTRO, Percy. “El principio de razonabilidad en materia de derecho sancionador: algunas notas sobre su necesaria aplicación en el ámbito tributario”. En: <https://ius360.com/el-principio-de->

En conclusión, tanto los órganos encargados de imponer sanciones, así como de resolver este tipo de controversias en sede contencioso tributaria, se encuentran obligados a valorar los criterios que conforman el principio de proporcionalidad reconocidos en la LPAG con la finalidad de imponer sanciones justas, esto en la medida que se trata de un principio “constitucionalizado”¹⁰⁸, que debe formar parte importante de la estructura de la potestad sancionadora que ostenta SUNAT, y que no puede ser objeto de disposición por parte de los órganos que la conforman.

3.3 El test de proporcionalidad como “instrumento” de medición de la razonabilidad de las decisiones en materia sancionadora tributaria en sede judicial

Si bien hemos mencionado en apartados anteriores que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal se encuentran vinculados por el respeto al principio de proporcionalidad en la medida que este encuentra su fundamento en todo el ordenamiento jurídico, tanto a nivel constitucional como legal, no es menos cierto que aquellos órganos se escudan en la imposibilidad para poder inaplicar sanciones atendiendo a la restricción para aplicar la figura del control difuso (de acuerdo al pronunciamiento del Tribunal Constitucional esbozado en la sentencia N° 04293-2012-PA/TC), por lo que solo puede atender a lo establecido en normas de rango legal, como es aquella que regula la determinación objetiva de las infracciones tributarias, muy a pesar que los poderes públicos se encuentran obligados a respetar la Constitución ya que dichas normas forman el bloque de constitucionalidad en materia sancionadora¹⁰⁹.

A raíz de lo anterior, los contribuyentes optan por acudir a la vía judicial para obtener una tutela efectiva de los derechos que consideran han sido vulnerados al no observar todas las circunstancias que pueden rodear la comisión del hecho infractor, como puede ser la existencia de un efectivo perjuicio al fisco, ya que fundamentan sus pronunciamientos única y exclusivamente en el artículo 165° del Código Tributario. Así pues, a través de la presentación de una demanda contencioso administrativa o de amparo los contribuyentes pueden acudir a la vía judicial para ejercer el control de las decisiones en sede administrativa y exigir la efectiva aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad:

(...) tal como lo ha señalado en abundante jurisprudencia este Tribunal en el modelo de Estado sometido a la fuerza normativa y valorativa de la Constitución no cabe admitir la existencia de zonas exentas de control, que en este caso se ha encargado a la

razonabilidad-en-materia-de-derecho-sancionador-algunas-notas-sobre-su-necesaria-aplicacion-en-el-ambito-tributario/

¹⁰⁸ LANDA ARROYO, César. “La constitucionalización del derecho administrativo”. Op. Cit. p. 202.

¹⁰⁹ Cfr. GAMBA VALEGA, César. Op. Cit. p. 83.

Administración Pública, sin perjuicio, que un supuesto de exceso del ejercicio de dichas competencias dichas entidades puedan recurrir a las vías jurisdiccionales que correspondan -y subsidiariamente- a la jurisdicción constitucional- a fin que pueda adoptar criterios objetivos y razonables¹¹⁰.

En este sentido, para determinar la razonabilidad o proporcionalidad de una medida sancionadora la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha estructurado el principio de proporcionalidad sobre la base de tres subprincipios, el de idoneidad, de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto. Este test, que si bien se realiza únicamente en sede judicial, permitirá encontrar el equilibrio entre la afectación a los derechos constitucionales de los contribuyentes y el interés público que subyace a la imposición de toda sanción, así como hallar la medida menos lesiva para los derechos del contribuyente¹¹¹.

Es el mismo Tribunal Constitucional quien considera a este test de proporcionalidad como un mecanismo para discriminar entre una medida arbitraria e irrazonable de aquellas que no lo son, se trata de una técnica que tiene como fin último tutelar los derechos de la mejor manera posible, para que sean compatibles entre ellos y no exista el denominado “conflicto de derechos”, teniendo en consideración que los derechos no son absolutos¹¹²:

A efectos de determinar si en un caso en concreto se está frente a la quiebra del derecho-principio a la igualdad, la doctrina constitucional ha desarrollado mecanismos para determinar cuándo estamos frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables; o cuándo frente a un trato arbitrario, caprichoso e injustificado y, por lo tanto, discriminatorio. Precisamente, uno de esos instrumentos a los que habrá de recurrir nuevamente este Tribunal es el test de razonabilidad¹¹³.

¹¹⁰ Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia recaída en el expediente 0009-2007-PI/TC. Luis Miguel Sirumbal Ramos y 8.438 ciudadanos y Congresistas de la República ciudadanos contra diversos artículos de la Ley N.º 28925, Ley que Modifica la Ley N.º 27692, Ley de creación de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, y la Ley N.º 28875, Ley que crea el Sistema Nacional Descentralizado de Cooperación. 29 de agosto. Recuperada de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00009-2007-AI%2000010-2007-AI.html>

¹¹¹ “Este principio de proporcionalidad tiene una lógica y mecánica interna en la determinación de la existencia de esa adecuada relación entre lo sacrificado y la finalidad del sacrificio, que exige someter la medida o acto cuya proporcionalidad se pretende evaluar a un triple juicio”. En: CASTILLO CÓRDOVA. Op. Cit. p. 11.

¹¹² CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “*Principio de proporcionalidad y hábeas corpus*”. En J. Pozo (Ed.), Temas penales en la jurisprudencia del tribunal constitucional: anuario del derecho penal 2008. Doctrina. Jurisprudencia. Legislación. Bibliografía (pp. 25-57). Lima: Universidad de Friburgo. Universidad Católica del Perú. p. 8.

¹¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 18 de enero de 2010 en el EXP 01473-2009- PA/TC sobre proceso de amparo interpuesto por Austral Group S.A.A., y otros contra la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador. En: SALVATIERRA CASTRO, Milagros. “*El test de proporcionalidad y el peligro de su aplicación por el Tribunal Constitucional Peruano*”. Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derechos Fundamentales y Constitucionalismo en América Latina. Pontificia Universidad Católica del Perú. Año 2017. p. 10.

A continuación, se realizará un breve análisis de cada uno de los subprincipios que comprenden el test de proporcionalidad:

3.3.1 El subprincipio de idoneidad

Para que la medida adoptada por SUNAT supere el test de idoneidad, se requiere que ésta se constituya como un medio jurídico idóneo y coherente para lograr el fin u objetivo previsto por el legislador al habilitar la potestad sancionadora sobre determinada actividad, como por ejemplo la lucha contra la evasión tributaria. El subprincipio de idoneidad constituye una valoración sobre la eficacia de la sanción a aplicar para conseguir la finalidad represiva y preventiva sobre la comisión de los actos ilícitos¹¹⁴. En otras palabras, cuando a partir de la medida adoptada por SUNAT se incremente la posibilidad de lograr la finalidad para la cual dicha potestad se creó, se constituirá como una medida adecuada; por lo que, de no suceder así, la medida carecerá de idoneidad cuando su implementación sea irrelevante para la consecución del fin público que se pretende tutelar¹¹⁵.

3.3.2 El subprincipio de necesidad

Respecto a la aplicación de este principio, el Tribunal Constitucional señala que el principio de necesidad se constituye como una herramienta para el juzgador que le permite analizar y elegir, de entre varias alternativas aptas para la consecución del fin perseguido, aquella que se constituya como la menos gravosa o aflictiva para el derecho constitucional en cuestión¹¹⁶.

Es decir, para que pueda hallarse la medida menos lesiva a los derechos fundamentales de los administrados, habrá que realizar una confrontación entre todas las medidas, igualmente satisfactorias para la consecución del fin perseguido, hallando de esta manera aquella que resulte ser menos restrictiva para los derechos de los administrados, siempre y cuando se pueda garantizar de manera óptima el objeto que justifique el límite. Lo que se intenta plantear a partir de la verificación de este subprincipio es elegir la medida más beneficiosa, en defecto de las más gravosas, a través de la realización de un “examen de eficiencia”¹¹⁷.

¹¹⁴ Véase el fundamento 38 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0045-2004-AI.

¹¹⁵ LOPERA MESA, Gloria Patricia. “Principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales”. En El principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo. Lima: Palestra Editores, 2010. p. 162. Citado por: SALVATIERRA CASTRO, Milagros. Op. Cit. p. 16.

¹¹⁶ Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente 2235-2004-AA/TC. Grimaldo Saturdino Chong Vásquez contra la resolución de la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República. 29 de agosto. Recuperada de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02235-2004-AA.pdf>

¹¹⁷ FERNÁNDEZ NIETO, Josefa. “Principio de Proporcionalidad y Derechos Fundamentales”. Editorial Dykinson, Madrid, Año 2009. p. 428.

En su momento, el Tribunal Fiscal también realizó el test de necesidad en la Resolución de observancia obligatoria N° 11526-4-2009, respecto a la admisión a trámite del recurso de apelación una vez transcurrido el plazo señalado en el artículo 146° del Código Tributario. En este caso en particular, se señaló que se cumplía con el principio de necesidad al admitir a trámite una apelación presentada fuera de plazo en los casos en donde los valores emitidos determinen un saldo a favor del contribuyente y no una deuda tributaria, por ser una medida menos lesiva de los derechos de los administrados.

3.3.3 *El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto*

Para el Tribunal Constitucional, el subprincipio de ponderación o proporcionalidad implica que, para determinar la efectiva proporcionalidad entre el ejercicio de una potestad pública (como es la potestad sancionadora) y la actuación realizada por el administrado, debe existir una relación de equivalencia entre la importancia de la medida sancionadora para la consecución del interés público tutelado que se pretende proteger y la afectación al derecho o garantía constitucional que ostenta la persona y que está siendo vulnerado con esa medida¹¹⁸. En el caso específico del derecho sancionador, la comisión de la conducta sancionable no debe resultar más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas, sino su aplicación carecería de sentido¹¹⁹.

En definitiva, si bien entendemos el pronunciamiento esbozado por parte del Tribunal Constitucional en la sentencia de casación recaída en el expediente N° 04293-2012-PA/TC, al restringir la aplicación del control difuso (y la consecuente aplicación del test de proporcionalidad) solo mediante la vía judicial, también debemos resaltar que todos los operadores jurídicos se encuentran obligados a respetar la Constitución y adecuar a ésta cada una de sus resoluciones, esto en la medida que el principio de supremacía constitucional coloca a dicha norma jurídica, y a los principios como el de proporcionalidad que ésta reconoce, como centro de nuestro ordenamiento jurídico.

¹¹⁸ STC 0048-2004-AI/TC. Foja 65. En: GAMBA VALEGA. Op. Cit. p. 120.

¹¹⁹ Para BERNAL PULIDO, “se trata de una comparación entre la importancia de la intervención en el derecho fundamental y la importancia de la realización del fin legislativo cuyo objetivo será fundamentar una relación de precedencia entre aquel derecho y su fin”. BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el Legislador*. Colombia: Universidad Externado, 2014, 962-963. En: SALVATIERRA CASTRO, Milagros. Op. Cit. p. 17.

Capítulo 4

Propuesta de solución al dilema de la “aplicación de los principios jurídicos de la potestad sancionadora tributaria versus la determinación objetiva de las infracciones” y su aplicación al caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017

4.1 Crítica y propuesta de solución al régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria

Antes de analizar el caso en concreto e identificar aquellos aspectos que el Tribunal Fiscal ha omitido al confirmar la sanción impuesta por SUNAT, como es la omisión en la aplicación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad y los criterios que de estos se desprenden, somos de la opinión que deberíamos dar relevancia a un aspecto que trasciende lo establecido en el presente caso y resulta aplicable no solo al caso en mención, sino a la multitud de casos que versan sobre la aplicación de la potestad sancionadora de SUNAT, como es el régimen de determinación objetiva de las infracciones, el cual ha sido ampliamente criticado a lo largo de las presentes líneas.

Conforme hemos podido desarrollar, SUNAT sanciona teniendo como fundamento lo establecido en el artículo 165° del Código Tributario, disposición que señala que no es necesario el análisis del hecho en su conjunto ni la aplicación de ningún criterio subjetivo para atribuir responsabilidad al contribuyente, esto en la medida que permite a los órganos del Estado sancionar con una mayor celeridad, cumpliendo de esta manera con uno de los principales fines del derecho administrativo sancionador como es el preventivo. En otras palabras, la idea de determinar las infracciones de manera objetiva resulta atractiva para SUNAT, en la medida que le facilita la imposición de sanciones y simplifica su labor, logrando de esta manera una mayor recaudación¹²⁰.

En este sentido, el hecho de que la potestad sancionadora que ostenta SUNAT se estructure en base a criterios netamente objetivos obstaculiza el reconocimiento y aplicación de los principios que rigen dicha potestad, principios que son de suma importancia si se busca una imposición de sanciones alineada con los cánones de justicia que exige una potestad tan restrictiva y limitativa de derechos como esta, razón por la cual existen diversos ordenamientos jurídicos y legislaciones, encabezadas por la española, en el que se requiere el correspondiente componente subjetivo para poder aplicar una sanción tributaria, proscribiendo un régimen exclusivo de responsabilidad objetiva.

¹²⁰ BACA ONETO, Víctor S. “El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, con especial mirada al caso peruano”. Revista Digital de Derecho Administrativo. N° 21. Noviembre 2018. p. 322.

Por consiguiente, dada la existencia de una verdadera antinomia entre dos disposiciones como son el artículo 165° y el 171° del Código Tributario, debería darse preferencia a esta última disposición en la medida que precisa ser una extensión del texto constitucional y que conforma conjuntamente con el artículo 230° de la LPAG y los principios que de este se desprenden el bloque de constitucionalidad en materia sancionadora tributaria, toda vez que estas disposiciones buscan proteger fines constitucionales valiosos, como es el respeto de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes ante el ejercicio del ius puniendi del Estado.

En base a lo expuesto, debería modificarse el régimen de responsabilidad administrativa en materia sancionadora, proscribiendo la aplicación de sanciones atendiendo a criterios netamente objetivos, lo cual permita a los operadores jurídicos evaluar y analizar las circunstancias que rodean la comisión del hecho infractor, como puede ser la existencia de un perjuicio concreto al fisco, sea de manera económica o que atente directa o indirectamente contra los fines recaudatorios, la obtención por parte del contribuyente de un beneficio ilícito o la afectación a un bien jurídico protegido.

Por otro lado, como se ha tenido la oportunidad de analizar en el caso de infracciones como la regulada en el 178° numeral 1 del Código Tributario¹²¹, que fue modificada con el Decreto Legislativo 1311, en el cual se castiga la declaración de cifras y datos falsos que se genera como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, en el que se exige expresamente el perjuicio al fisco como elemento configurador del tipo infractor, se plantea como una medida alternativa a la ya mencionada la posibilidad que se implemente ese componente subjetivo en el tipo infractor regulado en el texto de los artículos que regulan las infracciones tributarias, sobre todo respecto a aquellas, como la analizada en la RTF materia del presente trabajo, en el que existe una subsanación instantánea, verificable por el funcionario al momento de la realización de la inspección, lo cual brindaría mayor flexibilidad a la Administración Tributaria al momento de ejercer su potestad sancionadora.

4.2 Inobservancia del principio de proporcionalidad a la luz de los criterios establecidos en el artículo 230° numeral 3 de la LPAG

Habiendo determinado la preponderancia de los principios de razonabilidad y proporcionalidad por sobre la instauración de un régimen de determinación objetiva de las

¹²¹ Con la modificatoria al Código Tributario que se dio con la publicación del Decreto Legislativo 1311, se requiere para la configuración de la infracción la declaración de cifras y datos a falsos en la declaración jurada determinativa que “influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldo (...)”.

infracciones, dado el triple fundamento que ostenta, los operadores jurídicos (entre ellos, el órgano resolutor del Tribunal Fiscal), se encuentran obligados tomar en cuenta los criterios que dicho principio regula al momento de realizar el análisis sobre la imposición de determinada sanción, como es si existe un perjuicio causado al fisco o un beneficio ilícito obtenido por el contribuyente, con la finalidad de acreditar si es que la entidad de la infracción cometida es suficiente para ser merecedora de una sanción pecuniaria. En ese sentido, resulta relevante que al momento de imponer una sanción o resolver un caso en sede contencioso tributaria, se realice una interpretación sistemática de todo el ordenamiento jurídico en su conjunto, con la finalidad de adoptar la decisión que más satisfaga el interés público¹²².

Para efectos de la presente investigación, a través de la RTF N° 01198-2-2017 se puede constatar que la sanción impuesta tiene como sustento legal la infracción regulada en el artículo 174° numeral 9 del Código Tributario, dado que el contribuyente trasladó mercadería con una guía de remisión remitente que no contaba con la fecha de inicio de traslado de los mencionados bienes, no obstante, el transportista pudo acreditar el mencionado dato a través de la presentación de la guía de remisión transportista, la cual se trasladaba conjuntamente con el primer documento¹²³.

Con respecto a esta situación, el Tribunal Fiscal en dicha resolución se limita a señalar lo siguiente frente a los argumentos planteados por el contribuyente:

Que lo referido por la recurrente en el sentido que el perjuicio causado con la comisión de la infracción materia de autos es inexistente debido a que no privó a nadie de derechos ni perjudicó a la Administración, no resulta atendible, **toda vez que de conformidad con el artículo 165° del Código Tributario, la infracción se configura en forma objetiva, por lo que tales circunstancias no enervan la comisión de la infracción,** ni la exime de la aplicación de la sanción. (El resaltado es nuestro)

De acuerdo a lo anterior, se puede observar que el Tribunal Fiscal hace un análisis extremadamente laxo acerca de las circunstancias que rodean el hecho infractor en su conjunto y que fueron manifestados por el contribuyente en todo el procedimiento contencioso tributario, omitiendo pronunciarse respecto a los criterios que deben tomarse en cuenta al momento de

¹²² Cfr. RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier y otros. “Código Tributario, Doctrina y Comentarios”. Editorial Pacífico Editores. Lima, año 2005. p. 566.

¹²³ En este sentido, en el artículo 18° numeral 2.1 de la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago, se estipula que en los casos en que el transporte se realice con unidades vehiculares propias de quien realiza el traslado, se emitirá única y exclusivamente una guía de remisión remitente. No obstante, si el traslado se realiza con unidades vehiculares de terceros, estos emitirán además una guía de remisión transportista. Asimismo, de acuerdo a lo que establece el artículo 19° de dicha norma, ambos documentos ostentan los mismos requisitos de validez, siendo uno de ellos, la fecha de inicio de traslado.

imponer una sanción, reconocidos por el principio de proporcionalidad en materia sancionadora, tanto en el artículo 171° del Código Tributario, como principalmente en el numeral 3 del artículo 230° de la LPAG, toda vez que dichos órganos deben resolver realizando interpretaciones sistemáticas de todas las normas que conforman el ordenamiento jurídico y que están destinadas a proteger derechos constitucionales.

Así pues, a nuestro criterio, SUNAT y el Tribunal Fiscal han omitido en el análisis de la imposición de la sanción, los ya mencionados criterios establecidos en el numeral 3 del artículo 230° de la LPAG, que conforman el principio de razonabilidad y proporcionalidad. A continuación, se desarrollará brevemente los criterios más relevantes para el presente caso, los cuales debían verificarse para que SUNAT pueda evaluar si correspondía aplicar una sanción menor o, de ser el caso, llegar a no aplicar la sanción en cuestión en la medida que resulta desproporcionada:

- a) Con respecto al beneficio ilícito obtenido por la comisión de la infracción: se puede observar que, en el presente caso no existió un beneficio económico alguno para el contribuyente, es decir, la situación económico-financiera del contribuyente no ha mejorado como consecuencia de la omisión de un dato dentro de la guía de remisión remitente, toda vez que se trata de una omisión involuntaria respecto a un aspecto meramente formal dentro de dicho documento, lo cual fue subsanado de forma inmediata con la presentación de la guía de remisión transportista, en la que se verifica la información completa.
- b) Con respecto a la gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido: si bien como hemos puesto en evidencia en apartados anteriores, la potestad sancionadora de SUNAT es ejercida atendiendo a la defensa de un bien jurídico tutelado como puede ser la recaudación tributaria a través de la lucha contra la evasión fiscal, en el presente caso no hay una efectiva vulneración a dicho bien jurídico, ya que, la guía de remisión remitente no es más que un mero documento que sustenta el traslado de bienes y con ello, la fehaciencia de las operaciones realizadas, por lo que si el contribuyente cuenta con documentación adicional que permite corroborar la existencia de dichas operaciones, como pueden ser, entre otros, la guía de remisión transportista presentada, el hecho de que se consigne de forma errónea un dato dentro de la primera no conlleva una vulneración efectiva a las arcas del Estado¹²⁴.

¹²⁴ Señala la misma SUNAT en su Informe N° 226-2005/SUNAT/2B0000, que las guías de remisión son documentos tributarios mediante los cuales un contribuyente puede sustentar el traslado de bienes y que,

- c) Con respecto al perjuicio económico causado: como se ha podido explicar en el criterio anterior, el hecho de que se haya omitido un dato formal dentro de la guía de remisión remitente, como puede ser la fecha de inicio de traslado, no genera un perjuicio económico a SUNAT, toda vez que existe una subsanación automática mediante la presentación de un documento que por ley el contribuyente se encuentra obligado a presentar en la misma oportunidad al Fedatario Fiscalizador¹²⁵, como es la guía de remisión transportista, la cual cuenta con los mismos datos que la primera; en este sentido, no se corrobora la existencia de evasión al pago de ningún tributo por parte del contribuyente.
- d) Con respecto a las circunstancias de la comisión de la infracción: el presente criterio es uno de los más importantes a tener en cuenta por parte de los operadores jurídicos al momento de imponer sanciones o resolver controversias relacionadas al ejercicio de la potestad sancionadora. Como se ha puesto ya de manifiesto, tanto SUNAT como posteriormente el Tribunal Fiscal debieron tomar en cuenta el hecho de que la omisión de un dato dentro de la mencionada guía, es una omisión perfectamente subsanable en el mismo acto de verificación, toda vez que el contribuyente portaba al momento del traslado de los bienes, tanto la guía de remisión remitente, como la guía de remisión transportista, la misma que tenía todos los requisitos completos y en los que se verificaba correctamente la fecha de inicio de traslado. En este sentido, el haber impuesto una multa tan onerosa como la presente no hace sino demostrar la desproporción existente entre la medida impuesta por SUNAT y la infracción cometida, lo cual debió tenerse en cuenta para, a nuestro criterio, abstenerse de aplicar dicha sanción.

En este caso en particular, se ha podido corroborar que la actuación realizada por el contribuyente no se encuadra en ninguno de los criterios establecido en la LPAG para poder determinar que dicha conducta debió ser sancionada con una multa de ese calibre, en este sentido, teniendo en consideración que los principios de razonabilidad y proporcionalidad deberían tener prevalencia sobre la norma que regula el régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora, SUNAT debería abstenerse de imponer una sanción al contribuyente, tomando en consideración que la sanción debe atender a una finalidad que debe estar por encima del simple afán de recaudar.

conjuntamente con otra documentación sustentatoria, permite acreditar la fehaciencia de las operaciones dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación.

¹²⁵ Tal como señala el artículo 17° de la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago, el traslado de los bienes adquiridos debe realizarse portando la guía de remisión remitente y transportista.

A raíz de lo explicado, dado que los principios de proporcionalidad y razonabilidad deben aplicarse por sobre cualquier normal de carácter legal que pretenda limitar su aplicación, como es el artículo 165° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal debería considerar dichos principios y los criterios que de estos se desprenden para resolver el caso en cuestión, en este sentido, se llegaría a la conclusión de que la infracción cometida por el contribuyente no amerita la imposición de una sanción tan onerosa como la impuesta. Sumado a esto, el reconocimiento de los mencionados principios derivaría en que el órgano resolutor evalúa todas las circunstancias que rodean el hecho en cuestión y emitiría una resolución fundamentada en una interpretación de todo el ordenamiento jurídico, respetando de esta manera el derecho a la debida motivación que protege a cada contribuyente.

4.3 Vulneración a la Constitución a partir de la existencia de una desproporción entre la sanción impuesta y la infracción cometida en el caso contenido en la RTF N° 01198-2-2017

Sin ánimo de realizar el test de proporcionalidad para analizar la razonabilidad de la medida sancionadora en el presente trabajo, en la medida que no es una herramienta con la que cuenta SUNAT o el Tribunal Fiscal para verificar la procedencia de la aplicación (o no) de una determinada sanción en sede administrativa, ya que su aplicación corresponde a la vía judicial a través de la realización del control difuso de las normas, creemos conveniente finalizar la presente investigación haciendo hincapié en la vulneración a la Constitución que supone la desproporción entre la multa impuesta y la conducta realizada por el contribuyente.

Como tuvimos ocasión de señalar, la potestad sancionadora que SUNAT ostenta es otorgada principalmente para proteger el oportuno cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, como es el pago de los tributos, situación que debería tomarse en cuenta al momento de imponer una multa por la configuración de una determinada infracción¹²⁶. En consecuencia, la actuación del contribuyente debe tener una dimensión suficiente para poner en peligro aquel bien jurídico y que eso suponga el reproche por parte del ordenamiento y le sea aplicable la correspondiente sanción pecuniaria como consecuencia jurídica, por lo que no todo incumplimiento normativo puede ser pasible de ser sancionado.

En nuestra opinión, si realizamos una ponderación del beneficio que supone para la recaudación tributaria o la lucha contra la evasión la sanción de la conducta analizada en la RTF N° 01198-2-2017, este no sería mayor a la vulneración que supone a los principios y derechos constitucionales como el de proporcionalidad, toda vez que se trata de la imposición de una

¹²⁶ MADAU MARTÍNEZ, Mario. Op. Cit. p. 251.

multa por la omisión de un requisito formal que podría haberse subsanado dentro del mismo procedimiento de verificación si se hubiese solicitado por parte de SUNAT el documento análogo que era transportado conjuntamente con este. Es decir, si la finalidad de la emisión de las guías de remisión es la acreditación del traslado de las mercaderías adquiridas, esta se cumple pese a que una de ellas (en este caso, la guía de remisión remitente) no hubiese cumplido con algún requisito específico, ya que existe un documento análogo, igualmente válido, que es mostrado en la misma oportunidad al Fedatario Fiscalizador.

En consecuencia, si todos los operadores jurídicos en sede tributaria se ven obligados a imponer sanciones y resolver casos que versen sobre el ejercicio de la potestad sancionadora atendiendo al respeto hacia todas las normas que conforman el bloque de constitucionalidad en materia sancionadora tributaria, en el presente caso, la multa impuesta por SUNAT acarrearía la existencia de un vicio de nulidad¹²⁷, toda vez que no se ajusta a las directrices exigidas por el principio de proporcionalidad, reconocido expresamente en el artículo 200° de la Constitución. En este sentido, se desconocen aquellos principios que rigen la potestad sancionadora y que están esparcidos por nuestra legislación, lo que genera una incertidumbre jurídica para el contribuyente, convirtiendo a los operadores jurídicos en “boca muerta de la ley”, aplicando de forma literal lo regulado en el artículo 165° del Código Tributario.

A modo de conclusión, la RTF N° 01198-2-2017 es un claro ejemplo de que SUNAT no puede resolver basándose única y exclusivamente en la realización de una determinación objetiva de las infracciones, conforme lo indica el citado artículo 165°, sin importar las circunstancias que el principio de proporcionalidad supone como indispensables para la imposición de sanciones, como las circunstancias que rodean el hecho, el perjuicio económico causado o el beneficio ilícito obtenido.

¹²⁷ El artículo 10° de la Ley del procedimiento administrativo general (Ley 27444) sanciona con la nulidad de pleno de derecho a aquel acto administrativo que contravenga la Constitución.

Conclusiones

Primera.- La SUNAT ejerce su facultad sancionadora sin observar los principios jurídicos que rigen dicha potestad y que son de observancia obligatoria para todos los operadores jurídicos, ya no solo porque su protección deriva de lo recogido en el artículo 171° del Código Tributario, sino porque también se encuentran regulados en el texto de la LPAG, la cual se constituye como norma que recoge los derechos y garantías mínimas a favor de los administrados en cada procedimiento administrativo, pero sobre todo y como punto central, porque dichos principios encuentran su fundamento principal en la Constitución, norma fundante de todo el ordenamiento jurídico.

Segunda.- Tanto la Constitución, como el Código Tributario y la LPAG, así como los principios que estos reconocen y protegen, forman parte del denominado bloque de constitucionalidad en materia sancionadora tributaria, y como tales, se erigen como un parámetro de validez de los actos administrativos que versan sobre la aplicación de dicha potestad. En este sentido, debería derogarse o modificarse toda disposición de carácter legal que vaya en contra de los derechos, garantías y principios constitucionales que encuentran protección en dichas normas, como lo es el artículo 165° del Código Tributario, el cual determina un régimen de responsabilidad objetiva, debiendo instaurarse la posibilidad de aplicar un régimen jurídico de responsabilidad subjetiva o la aplicación de criterios subjetivos al momento de tipificar las infracciones tributarias.

Tercera.- La imposición de una sanción tan onerosa como la que se detalla en la RTF materia del presente trabajo, teniendo como único argumento que la infracción se determina de forma objetiva, sin observar cuestiones centrales como la existencia del perjuicio al fisco, el beneficio ilícito que ha podido obtener el contribuyente o sobre todo la gravedad al interés público o al bien jurídico protegido como es la recaudación tributaria, aspectos exigibles en base a la aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, es una clara muestra de la existencia de un procedimiento sancionador totalmente injusto y restrictivo de los derechos para el contribuyente.

Cuarta.- La imposición de sanciones o la resolución de controversias que versen sobre la aplicación de la potestad sancionadora tributaria basándose única y exclusivamente en lo regulado en el artículo 165° del citado código, atiende a criterios meramente recaudatorios, los cuales no se constituyen como un fin legítimo para el ejercicio de esta potestad y sobre todo no coadyuva a una efectiva tutela de derechos a favor de los contribuyentes, los cuales se ven privados incluso de obtener resoluciones debidamente motivadas con la finalidad de poder ejercer correctamente su derecho a la defensa.

Quinta.- Si bien entendemos la postura del Tribunal Constitucional de permitir la aplicación del control difuso solamente en sede judicial, se debe poner énfasis en el hecho que toda decisión o medida adoptada en base a una potestad pública, como puede ser una sanción, debe adoptarse teniendo siempre como fundamento principal la Constitución y las demás normas que protegen derechos constitucionales, como son el Código Tributario y la LPAG, en la medida que todo nuestro ordenamiento jurídico se encuentra vinculado a la Constitución como consecuencia del principio de supremacía constitucional, atendiendo además que los principios reconocidos en estas normas son principios constitucionalizados.

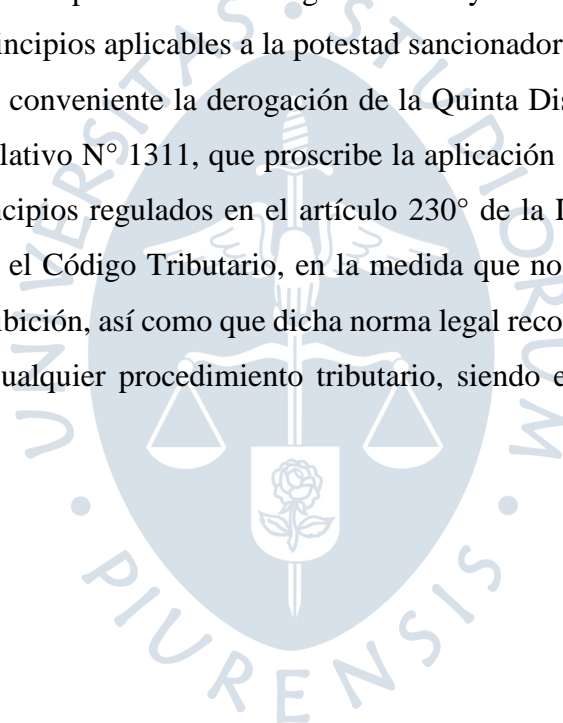


Recomendaciones

Un primer paso hacia la configuración de un procedimiento sancionador justo y garantista para los derechos y garantías de los contribuyentes sería el empezar a reconocer a los principios jurídicos regulados en el artículo 171° del Código Tributario como conceptos de observancia obligatoria por parte de los operadores jurídicos, sobre todo los de proporcionalidad y razonabilidad, los cuales exigen un análisis pormenorizado del hecho en concreto antes de la imposición de cualquier medida sancionadora.

En este sentido, para lograr dicho cometido resulta necesaria una modificación del Código Tributario en cuanto a la aplicación de las sanciones en estricta atención a la determinación objetiva de las infracciones, regulado en el artículo 165°, toda vez que se encuentra en una clara contraposición con lo regulado en el ya citado artículo 171° del mismo texto, que recoge los principios aplicables a la potestad sancionadora de SUNAT.

Asimismo, sería conveniente la derogación de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, que proscribe la aplicación a la potestad sancionadora de SUNAT, de los principios regulados en el artículo 230° de la LPAG, que desarrollan los principios regulados en el Código Tributario, en la medida que no existe justificación lógica que sustente dicha prohibición, así como que dicha norma legal recoge los derechos y garantías mínimas aplicables a cualquier procedimiento tributario, siendo el sancionador un ejemplo claro de ello.



Lista de referencias

- ALIAGA FUENTES, Raúl G. (2018). “Causales eximentes de sanción no contemplados en el código tributario, empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria en los años 1997 a 2012”. Tesis para optar por el grado académico de Magíster en Política Fiscal y Tributación. Lima: Universidad Nacional Federico Villarreal. p. 1-161.
- ALTAMIRANO JACOME, Lauro. (julio 1968) “*La Evasión Legal de los Impuestos*”. Argentina, Boletín de la D.G.I. N° 175.
- BACA ONETO, Víctor S. (noviembre 2018) “*El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, con especial mirada al caso peruano*”. Revista Digital de Derecho Administrativo. N° 21. p. 313-344.
- BACA ONETO, Víctor S. (setiembre 2010) “¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Una propuesta de respuesta a partir del ordenamiento peruano”. Revista Estudios de Derecho Administrativo, N° 2. Montevideo, Editorial La Ley. p. 3-24.
- BARDALES CASTRO, Percy. “El principio de razonabilidad en materia de derecho sancionador: algunas notas sobre su necesaria aplicación en el ámbito tributario”. Recuperado de: <https://ius360.com/el-principio-de-razonabilidad-en-materia-de-derecho-sancionador-algunas-notas-sobre-su-necesaria-aplicacion-en-el-ambito-tributario/> (revisado 13 de mayo de 2021).
- BARDALES CASTRO, Percy y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. (noviembre 2006). “Hacia una responsabilidad subjetiva en materia tributaria. A propósito de la actuación razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad tributaria”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima: IPDT. p. 13-40.
- BRAVO CUCCI, Jorge. (2015). “*Fundamentos de Derecho Tributario*”. Lima: Jurista Editores. Quinta edición.
- CAPILLO SOLÍS, Sandy. “*Aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad en materia de infracciones tributarias*”. Recuperado de: <http://forseti.pe/periodico/articulos/aplicacion-de-los-principios-de-razonabilidad-y-proporcionalidad-en-materia-de-infracciones-tributarias/>
- CASTILLO CÓRDOVA, Luis. (julio 2005). “*El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*”. Repositorio Institucional PIRHÚA. p. 1-22.
- CASTILLO CÓRDOVA, Luis. (setiembre 2008). “*El Tribunal Constitucional y su dinámica jurisprudencial*”. Lima: Palestra Editores. Primera Edición. p. 1-340.

- CASTILLO CÓRDOVA, Luis. (2011). “*El principio de proporcionalidad y hábeas corpus*”. Revista Estado Constitucional, N° 1. p. 245-268.
- CHAMORRO QUIROZ, Ana Gabriela. (enero-junio 2020). “*Alcance y matización de los principios y la potestad sancionadora del Estado colombiano en las sanciones cambiarias de competencia de la DIAN*”. Revista de Derecho Fiscal, N.º 16. p. 179-226.
- DÍAZ RODRÍGUEZ, Talía. “*¡Pero, no fue mi culpa! La responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador*”. Véase en: <https://mafirma.pe/?publicacion=pero-no-fue-mi-culpa-la-responsabilidad-objetiva-en-el-derecho-tributario-sancionador> (revisado 15 de junio de 2021).
- DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. (2011). “*La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria*”. Revista Derecho y Sociedad, N° 36. PUCP. p. 237.
- ENTEICHE ROSALES, Nicolás. (enero 2014). “*Acerca de las sanciones administrativas en Chile*”. Revista Actualidad Jurídica N° 29. Chile: Universidad del Desarrollo. p. 229 - 238.
- FERNÁNDEZ NIETO, Josefa. (2009). “*Principio de Proporcionalidad y Derechos Fundamentales: Una perspectiva desde el Derecho Público común europeo*”. Editorial Dykinson, Madrid, primera edición.
- GALVIS ARTEAGA, Javier Andrés. (enero-junio de 2019). “*El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva*”. Revista de Derecho Fiscal, N° 14. p. 121-142.
- GAMBA VALEGA, César M. (2006). “*El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. Especial referencia al procedimiento de fiscalización y al procedimiento contencioso tributario*”. Derecho y Sociedad N° 27. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. p. 48-61.
- GAMBA VALEGA, CÉSAR M. (2013). “*Los procedimientos tributarios a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La necesidad de “acomodar” las actuaciones de las Administraciones Tributarias a las exigencias de un “Estado Democrático*”. En: XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Revista N° 56. p. 73 – 135.

- GÓMEZ APAC, H., ISLA RODRÍGUEZ, S., & MEJÍA TRUJILLO, G. (2010). *“Apuntes sobre la Graduación de Sanciones por Infracciones a las Normas de Protección al Consumidor”*. Revista Derecho & Sociedad, N° 34. p. 134-146. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13336>
- HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. (enero 2013). *“Código Tributario comentado”*. Jurista Editores. Tomo II. Lima.
- HUAPAYA TAPIA, Ramón. (2019). *“Los principios de la potestad sancionadora a la luz de las modificaciones del Decreto Legislativo 1272”*. En: Revista Círculo de Derecho Administrativo. Núm. 17. Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 52-76.
- HUAPAYA, Ramón; SHIMABUKURO, Néstor y ALEJOS, Óscar. (Octubre 2019). *“Cinco afrentas al régimen sancionador común de la Ley del Procedimiento Administrativo General”*, Revista Actualidad Jurídica, N° 311. p. 11-26.
- JORGE COVIELLO, Pedro José. (2011). *“El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo”*. Revista de la Facultad de Derecho PUCP. N° 67. p. 145.
- LANDA ARROYO, César. (2016). *“La constitucionalización del derecho administrativo”*. Themis Revista de Derecho. N° 69. PUCP. p. 199-217.
- LANDA ARROYO, César. (2007). *“Principios Rectores y Derechos Fundamentales del Administrado de la Constitución Económica de 1993”*. Revista Círculo de Derecho Administrativo Pontificia Universidad Católica del Perú. N° 3. p. 29-46.
- MADAU MARTÍNEZ, Mario. (abril 2013). *“Aplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en la Ley 27444-Ley del Procedimiento Administrativo General en el ámbito tributario”*. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 56. p. 201-270.
- MORÓN URBINA, Juan Carlos. (2005). *“Los principios delimitadores de la potestad sancionadora de la Administración Pública en la Ley peruana”*. En: Revista Advocatus N° 13. Universidad de Lima. p. 227-252.
- OLANO GARCÍA, H. A. (2007). *“Preguntas y respuestas de Derecho Administrativo”*. (3.^a ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- RAMÍREZ-TORRADO, María Lourdes & ANÍBAL-BENDEK, Hernando V. (2015). *“Sanción administrativa en Colombia”*. Revista Vniversitas, N° 131. p. 107-148. Recuperado de: [http:// dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec](http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec)
- RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. (2005). *“Código Tributario, Doctrina y Comentarios”*. Editorial Pacífico Editores. Volumen II, Lima.

- SALVATIERRA CASTRO, Milagros. (2017). "El test de proporcionalidad y el peligro de su aplicación por el Tribunal Constitucional Peruano". Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derechos Fundamentales y Constitucionalismo en América Latina. Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 1-37.
- SANCHEZ HUETE, Miguel A. (enero 2020). "*La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica*". Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario N° 81. At. 249.
- SANTY CABRERA, Luigi V. (2016). "*Estudio práctico de los principios que rigen el procedimiento administrativo sancionador en la Administración Pública*". Revista del Foro N° 103. Colegio de Abogados de Lima. p. 283-302.
- SOLÍS GONZÁLES, Elías Ricardo. (mayo 2016). "*Infracciones y sanciones tributarias*", Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 74, Bogotá Colombia. p. 329-370.
- TELLO VIDAL, Ana. TELLO VIDAL, Ana Sofía. (julio 2017). "*Medios para el ejercicio de la potestad discrecional en materia sancionadora tributaria*". Tesis para optar por el grado académico de Magíster en Tributación y Política Fiscal. Lima: Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima. p. 1-54.
- TIRADO BARRERA, J. (2011). "*Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional*". Revista de la Facultad de Derecho PUCP, N°67. p. 457-467.
- VEGA SERPA, Pablo. (2017). "*Análisis de la legalidad del instructivo de sanciones y faltas pecuniarias aplicado por la Administración Tributaria Central a los administrados*". Tesis para optar por el grado académico de Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Cuenca. p.1-137.
- VERGARAY BÉJAR, V. y GÓMEZ ÁPAC, H. (2009). "*Sobre la Ley del Procedimiento Administrativo General. Libro Homenaje a José Alberto Bustamante*". Fondo Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima. p. 403-438

Jurisprudencia

Tribunal Fiscal N° 00010-9-2021 (2021). Resolución publicada con fecha 5 de enero de 2021.

Véase en: <http://enriquealvarado.pe/visita.php?idpagina=156> (revisado el 20 de setiembre de 2021).

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente 5719-2005-PA/TC.

Pesquera Mistral S.A. contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Piura. 21 de setiembre. Recuperada de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05719-2005-AA.pdf>

Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída en el expediente 010-2002-AI/TC.

Acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de cinco mil ciudadanos, con firmas debidamente certificadas por el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, contra los Decretos Leyes N° 25475, 25659, 25708 y 25880. 03 de enero. Recuperada de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.html>

Tribunal Constitucional del Perú (2007). Sentencia recaída en el expediente 0009-2007-PI/TC.

Luis Miguel Sirumbal Ramos y 8.438 ciudadanos y Congresistas de la República ciudadanos contra diversos artículos de la Ley N.º 28925, Ley que Modifica la Ley N.º 27692, Ley de creación de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, y la Ley N.º 28875, Ley que crea el Sistema Nacional Descentralizado de Cooperación. 29 de agosto. Recuperada de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00009-2007-AI%2000010-2007-AI.html>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente 2235-2004-AA/TC.

Grimaldo Saturdino Chong Vásquez contra la resolución de la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República. 29 de agosto. Recuperada de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02235-2004-AA.pdf>

Tribunal Constitucional del Perú (2012). Sentencia recaída en el expediente 4293-2012-PA/TC.

Consortio Requena contra la resolución de la Sala Mixta de la Corte Superior de Justicia de Loreto. 29 de marzo. Recuperada de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/04293-2012-AA.pdf>