

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



**EL PERJUICIO AL FISCO EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. EL CASO DE LA
INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 176 DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Tesis para obtener el título profesional de abogado

AUTOR

Casma Rocha, Julio César

ASESORA

Sevillano Chávez, Sandra Mariela

Lima. 2023

INFORME DE SIMILITUD

Yo, **SANDRA MARIELA SEVILLANO CHÁVEZ**, docente de la Facultad de **DERECHO** de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado:

“EL PERJUICIO AL FISCO EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. EL CASO DE LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 176 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”.

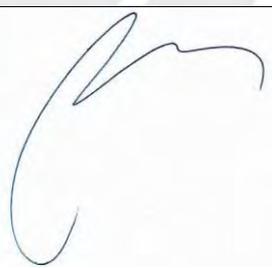
del/de la autor(a)/ de los(as) autores(as)

JULIO CESAR CASMA ROCHA

dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 26%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 12/07/2023
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: **Lima, 13 de septiembre de 2023**

| | |
|---|--|
| Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: SEVILLANO CHÁVEZ, SANDRA MARIELA | |
| DNI: 18113261 |  |
| ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9516-8794 | |
| Firma | |

A mis padres, por su esfuerzo, apoyo incondicional y enseñanzas en valores.

A mis amigos, por su soporte y aliento en este complejo camino que implicó la elaboración de la tesis.



RESUMEN

La potestad sancionadora de la Administración requiere estar sujeta a garantías mínimas que protejan los derechos fundamentales de los administrados, dentro de ellas encontramos al principio de proporcionalidad. Este último exige que la intensidad de la sanción encuentre una relación razonable con la gravedad de la lesión provocada al bien jurídico tutelado. El presente trabajo tiene como objetivo estudiar a las infracciones tributarias desde su afectación al bien jurídico de recaudación tributaria. Luego del análisis de legislación, jurisprudencia y doctrina nacional y extranjera se evidencia que existen infracciones que inciden directamente en ese bien jurídico, como aquella tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Así, se concluye que la sanción vinculada a dicha infracción requiere ser modificada para resultar proporcional al perjuicio generado al fisco.

PALABRAS CLAVE: sanción, proporcionalidad, recaudación tributaria, perjuicio al fisco.

ABSTRACT

The sanctioning power of the Administration requires to be subject to minimum guarantees that protect the fundamental rights of the citizens, among them we find the principle of proportionality. The latter requires that the intensity of the sanction be reasonably related to the severity of the harm caused to the protected legal asset. The purpose of this thesis is to study tax offenses from the perspective of their impact on the legal asset of tax collection. After the analysis of legislation, jurisprudence and national and foreign doctrine, it is evidenced that there are offenses that directly affect this legal asset, such as the one typified in paragraph 1 of article 176 of the Tax Code. Thus, it is concluded that the sanction related to that infraction needs to be modified in order to be proportional to the damage caused to the treasury.

KEY WORDS: sanction, proportionality, tax collection, tax loss.

ÍNDICE DE CONTENIDO

| | |
|--|----|
| Introducción | 6 |
| Capítulo 1: El proceso de aplicación de los tributos y el rol de la Administración Tributaria en el cumplimiento de obligaciones | 8 |
| 1 La obligación sustancial de pago del tributo y otros vínculos entre el Estado y los contribuyentes | 8 |
| 1.1 La obligación sustancial de dar suma de dinero por concepto de tributo | 10 |
| 1.2 Las obligaciones formales y su finalidad instrumental respecto de la obligación sustancial | 10 |
| 1.3 El rol recaudador de la Administración Tributaria y su influencia en la relación con los contribuyentes..... | 12 |
| 1.4 El modelo clásico basado en la confrontación | 15 |
| 1.5 El nuevo modelo basado en la cooperación..... | 16 |
| 1.6 El modelo de relación Administración – contribuyente en el Perú.... | 18 |
| 2 <i>Ius puniendi</i> : facultad que tiene el Estado para castigar..... | 20 |
| 2.1 El derecho administrativo sancionador y el derecho penal como dos ramas independientes y desvinculadas..... | 22 |
| 2.2 El derecho administrativo sancionador y el derecho penal como manifestaciones de un único <i>ius puniendi</i> estatal..... | 25 |
| 2.3 Aplicación de los principios garantistas del derecho penal al ámbito del derecho administrativo sancionador..... | 27 |
| 3 El sistema sancionador tributario y los principios garantistas de los derechos de los contribuyentes frente a la imposición de sanciones..... | 29 |
| 3.1 Concepto de infracción tributaria..... | 29 |
| 3.1.1 Elementos de la infracción tributaria..... | 31 |
| 3.1.2 Los bienes jurídicos tutelados por la infracción tributaria.... | 33 |
| 3.2 Concepto de sanción tributaria..... | 44 |
| 3.2.1 Clasificación de la sanción tributaria..... | 46 |
| 3.2.2 Finalidad de la sanción tributaria..... | 47 |
| 3.3 Garantías y derechos del contribuyente frente a la imposición de la sanción tributaria. El principio de proporcionalidad en materia tributaria..... | 50 |
| Capítulo 2: Clasificación de las infracciones tributarias establecidas en el | |

| | |
|---|-----|
| Código Tributario peruano | 57 |
| 1. Criterios clasificatorios de las infracciones tributarias..... | 57 |
| 2. Análisis de los tipos de infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario..... | 60 |
| 2.1 Las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario y su origen en el incumplimiento de obligaciones formales..... | 62 |
| 2.2 Antecedentes en el Perú sobre la infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación sustancial..... | 76 |
| 2.3 Propuesta de clasificación de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario..... | 86 |
| 2.3.1 Infracciones tributarias con incidencia remota en la obligación sustancial..... | 87 |
| 2.3.2 Infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial..... | 92 |
| 3. Aproximación a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario del Perú..... | 98 |
| Capítulo 3: Aplicación del principio de proporcionalidad en la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario peruano..... | 103 |
| 1. El perjuicio al fisco como expresión del principio de proporcionalidad en materia tributaria..... | 105 |
| 2. La necesaria modificación a la sanción vinculada a la infracción tributaria tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario: porcentaje del tributo por pagar omitido..... | 115 |
| Conclusiones..... | 125 |
| Referencias bibliográficas..... | 129 |

INTRODUCCIÓN

Entre las principales funciones del Estado encontramos la de garantizar la vigencia de los derechos humanos y promover el bienestar general. Para cumplir con dicha tarea es indispensable disponer de recursos económicos suficientes, por lo que se hace necesario recurrir a medios de financiamiento como el tributo.

Con la finalidad de garantizar la recaudación del tributo, el derecho tributario ha constituido un conjunto de obligaciones que vinculan a los administrados y al Estado. En aplicación del *ius puniendi*, el Estado identifica las conductas que se consideran reprochables y aplica la sanción que les corresponda. Aquí se observa la reacción coercitiva frente al incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los administrados.

El ejercicio de la potestad sancionadora debe estar sujeto a principios y garantías mínimas que respeten los derechos fundamentales del administrado y, en ese sentido, este último se pueda defender adecuadamente frente a la imposición de la sanción tributaria. Solo con la consideración de estos principios se podrá mitigar el riesgo de que la Administración Pública pueda incurrir en arbitrariedades irremediables.

La presente investigación nace con el ánimo de estudiar el derecho tributario sancionador vigente en el Perú y contribuir a su consolidación como un régimen justo, transparente y equitativo. Con ese propósito se ha reflexionado sobre las infracciones y sanciones tributarias reguladas en nuestro ordenamiento bajo la perspectiva de su afectación a la recaudación tributaria.

En este contexto, el objetivo principal del presente trabajo ha sido examinar la aplicación del principio de proporcionalidad en materia tributaria. En particular, se ha analizado si las sanciones tributarias resultan proporcionales al daño o perjuicio causado a la recaudación tributaria, atendiendo especialmente el caso de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Para ello se aborda legislación, jurisprudencia y doctrina nacional y extranjera.

La relevancia de este trabajo radica en constituirse como un aporte doctrinario en el ámbito de las garantías aplicables a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Al día de hoy son exiguos los estudios académicos sobre el problema materia

de investigación, siendo que inclusive los trabajos extranjeros resultan insuficientes por las singularidades de nuestro sistema sancionador tributario.

A efecto de alcanzar los objetivos del presente estudio, en el capítulo 1 se tratan los vínculos establecidos entre el Estado y los contribuyentes con el fin de garantizar el pago de la obligación tributaria. Asimismo, examinamos la facultad que tiene el Estado para castigar los incumplimientos de obligaciones por parte de los administrados, resaltando las garantías inherentes de los ciudadanos ante el ejercicio de dicha facultad.

Es materia también del capítulo 1 abordar los principales conceptos relacionados a la potestad sancionadora tributaria tales como la infracción y sanción tributaria, sus elementos principales y finalidades. Enfatizamos además el estudio de los bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento sancionador tributario.

Posteriormente, el capítulo 2 inicia con un estudio sobre la naturaleza de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario. A partir de ello, y siendo infructuosos algunos criterios clasificatorios postulados en ordenamientos extranjeros, planteamos una propuesta de clasificación de las infracciones en virtud de su afectación a la recaudación tributaria.

Como epílogo de la investigación, el capítulo 3 nace sobre la antes esbozada propuesta clasificatoria de infracciones y así exponemos una adecuada aplicación del principio de proporcionalidad en materia tributaria. Planteamos una modificación a la sanción de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, de tal forma que resulte proporcional al perjuicio causado a la recaudación tributaria como resultado de la conducta infractora.

CAPÍTULO 1: EL PROCESO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES

1 La obligación sustancial de pago del tributo y otros vínculos entre el Estado y los contribuyentes

El tributo es una institución que ha merecido especial atención por parte de los Estados, principalmente porque su recaudación representa uno de los principales ingresos para las arcas estatales. El tributo cumple una función social, pues le permite al Estado contar con los recursos dinerarios para que pueda satisfacer las necesidades públicas (Ferreiro, 1999).

En el caso del Perú, la Constitución Política¹ en el artículo 44 dispone los deberes primordiales del Estado. Entre ellos encontramos “garantizar la plena vigencia de los derechos humanos” y “promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”. El cumplimiento de estos deberes depende en gran medida, entre otros medios de financiamiento estatal, de la recaudación tributaria.

Si los contribuyentes pagan sus tributos, ello genera como resultado que el Estado cuente con los ingresos dinerarios que le permitan realizar su finalidad pública. Por ello, la norma tributaria establece situaciones de hecho, normalmente asociadas a la generación de riqueza², en las que los privados se encontrarán obligados al pago del tributo.

Aquí se destaca la característica de obligación del tributo. El tributo se configura como la obligación pecuniaria que consiste en entregar una suma de dinero para satisfacer necesidades públicas, creado por el *ius imperium* y que tiene como fuente a la ley.

En términos de Ferreiro (1999), el tributo se define como “la relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación” (p. 342).

El artículo 1 del Código Tributario del Perú³ propone el siguiente concepto de obligación tributaria: “La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

El Estado puede obligar a los administrados al pago del tributo porque cuenta con el poder suficiente – emanado del pueblo – para ello. El *ius imperium* estatal le permite colocar a los ciudadanos en un estado de sujeción, imponiéndoles obligaciones que

¹ Constitución Política del Perú de 1993.

² Lo dicho se puede apreciar en el caso de los tributos no vinculados, en los que el hecho generador del nacimiento de la obligación tributaria está asociado a un acontecimiento económico que realiza el sujeto pasivo. A contrario, tenemos a los tributos vinculados, en los que el hecho generador recae en una actuación por parte del Estado.

³ Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF. En adelante, el “Código Tributario”.

afectarán negativamente su situación jurídica, todo ello con el fin de alcanzar el bien común.

El poder tributario, que permite obligar a los ciudadanos al pago de tributos, emana de la Constitución y encuentra justificación en el propio concepto de Estado. Es el Estado el sistema por el que los particulares se suministran de bienes y servicios comunes, alcanzando el bienestar común. El Estado tiene la autoridad para afectar a los individuos, requiriéndoles el pago del tributo (Sevillano, 2019).

La obligación tributaria constituye el instituto medular del derecho tributario. La atención e interés de esta rama del derecho recae en el cumplimiento de la obligación que, posteriormente, le permitirá al Estado atender las exigencias sociales que configuran el interés público.

Sin embargo, la obligación tributaria no es el único nexo que existe entre el contribuyente y el Estado, Ferreiro (1999) afirma que encontramos otros vínculos que son establecidos por las normas tributarias. Tales relaciones se configuran con el objetivo de garantizar la efectividad del cumplimiento de la obligación tributaria que, en contraste a los otros vínculos, es denominada como obligación sustancial.

El conjunto de vínculos y relaciones constituidas por el derecho tributario entre la Administración y los contribuyentes, dentro de las cuales encontramos no sólo a la prestación de dar suma de dinero a favor del fisco, sino también a otras que hacen posible el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, forman parte de una compleja “relación jurídico tributaria”.

El concepto “relación jurídico tributaria” comprende un conjunto de vínculos o situaciones jurídicas muy distintas entre sí, cuyo contenido y sujetos pueden variar en cada caso particular del tributo a aplicar. Si bien el elemento definidor del tributo es la dación de una suma de dinero al Estado, no puede dejarse de lado que el obligado también está sujeto al cumplimiento de deberes formales (Martín, Lozano y Tejerizo, 2016).

La relación jurídica tributaria puede ser definida como “el conjunto de derechos y obligaciones establecidos por el poder tributario del Estado, que surge de la aplicación de los tributos en concreto y que alcanza no solo a los contribuyentes por los tributos que deben pagar, sino que incluso puede alcanzar a terceros” (Sevillano, 2019, p. 194).

Coincidimos con la definición otorgada por la autora pues, al aplicarse los tributos, existen sujetos que, si bien no califican como deudores tributarios, se encuentran obligados a realizar prestaciones a favor de la Administración Tributaria. Tal es el caso de los agentes de retención o percepción.

Sevillano (2019) añade que la relación jurídica tributaria, al ser un vínculo complejo, origina que el deudor tributario tenga a su cargo obligaciones (1) de dar, por ejemplo, pagar el tributo y, de ser el caso, intereses moratorios o multas, (2) de hacer, por ejemplo, presentar las declaraciones, y (3) de no hacer o tolerar, por ejemplo soportar las fiscalizaciones que realice la Administración Tributaria.

Se sigue entonces que, si bien la obligación sustancial de dar suma de dinero a favor del Estado constituye el vínculo principal o fundamental en el derecho tributario, ello no puede dejar de lado la existencia de otros vínculos y relaciones que no tienen contenido pecuniario y se han creado con el fin de hacer posible dicha obligación sustancial.

1.1 La obligación sustancial de dar suma de dinero por concepto de tributo

En comentario a la Ley General Tributaria de España, Martín, Lozano y Tejerizo (2016) afirman que la obligación sustancial conforma el grupo de obligaciones materiales cuyo contenido es pecuniario e implica dar una suma de dinero. Esta obligación tiene por objeto el pago del tributo y por ello se caracteriza por ser *ex lege*, de derecho público y califica como una obligación de dar.

Por su parte, Valdés Costa (1996) resalta que la obligación de pagar una suma de dinero por concepto de tributo, y sus accesorios, es el vínculo fundamental entre el Estado y el contribuyente. Tiene su fuente en la ley y esta última debe constituir los elementos necesarios para determinar su existencia y cuantía. A las normas que regulan esta obligación se les denomina derecho tributario material.

La obligación de pagar el tributo dota de sentido a la totalidad de los otros vínculos jurídicos que conforman la relación jurídico tributaria. En general, y así lo indica Ferreiro (1999), las otras obligaciones pueden reducirse en función al núcleo de la relación: la obligación tributaria principal o sustancial.

1.2 Las obligaciones formales y su finalidad instrumental respecto de la obligación sustancial

Las obligaciones formales, por su parte, no tienen contenido pecuniario y buscan garantizar el cumplimiento de la obligación sustancial. Nótese pues que a través de los deberes formales el Estado no recauda ingresos; sino que las obligaciones de este tipo coadyuvan al cumplimiento del pago del tributo. Existe una relación de beneficio a favor de la obligación principal.

Las obligaciones o vínculos formales se refieren a las obligaciones de naturaleza administrativa, que conforman el derecho tributario formal, en el cual, como contraparte, también se regularán los derechos que asisten a los deudores tributarios. Aquí la Administración busca recaudar los tributos aplicando la ley, teniendo facultades para liquidar, investigar y decidir sobre los recursos administrativos. Siguiendo a Valdés Costa (1996), el derecho tributario formal constituye un complemento necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material.

En el Perú, el artículo 87 del Código Tributario⁴ establece las obligaciones de los administrados con el objetivo de facilitar las labores de fiscalización y determinación de

⁴ El referido artículo 87 expresa que “los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben (...)”.

la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria⁵. Entre ellas encontramos: emitir comprobantes de pago con los requisitos y en los casos previstos, llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos, proporcionar a la Administración la información que requiera, entre otras.

No puede perderse de vista que las obligaciones formales tienen carácter instrumental o accesorio respecto de la obligación sustancial. Las obligaciones o deberes formales han sido creados por el legislador en tanto existe una obligación tributaria sustancial cuya satisfacción se procura. Es el pago del tributo el que permite al Estado cumplir su fin público.

Los vínculos jurídicos entre el Estado y el contribuyente distintos a la obligación sustancial buscan asegurar la satisfacción de esta última. Ferreiro (1999) afirma que la diferencia entre ellas radica cabalmente en su finalidad: mientras que la obligación sustancial persigue un ingreso para las arcas estatales, los otros vínculos jurídicos se fijan para garantizar la ejecución de la sustantiva.

Todos los vínculos entre el Estado y el contribuyente se supeditan a la obligación principal (pago del tributo). Todos ellos satisfacen un único fin e interés: el cobro del tributo. En esa línea señala Masbernat (2017) que las obligaciones formales no tienen un fin en sí mismo, sino que sirven únicamente a la efectiva aplicación o cobro del tributo.

Las obligaciones formales comprenden no sólo aquellas prestaciones directamente vinculadas con la obligación sustancial, sino también a aquellas prestaciones independientes de esta obligación sustancial, como por ejemplo, la comunicación de domicilio fiscal (Arana, 2022). En el ejemplo dado, la obligación formal permitirá a la Administración contar con la información sobre dónde puede ser ubicable el contribuyente, sin ser relevante en dicho momento si el contribuyente estará obligado o no al pago del tributo.

Es decir, el cumplimiento de las obligaciones formales, en muchos casos, es independiente de la existencia de una obligación sustancial de pagar el tributo. Este fenómeno ocurre en diversos ordenamientos tributarios. A modo de ejemplo, vemos que la legislación tributaria peruana establece la obligación de los contribuyentes de presentar la declaración jurada determinativa sin ser relevante si existe o no un tributo por pagar.

Adviértase que en los ejemplos presentados de obligaciones formales (comunicar el domicilio fiscal y presentar la declaración jurada determinativa), si bien deben cumplirse más allá de existir o no la obligación sustancial, se pueden apreciar diferencias entre ellas en cuán relacionadas están directa o inmediatamente con la obligación de pagar el tributo. La presentación de la declaración determina el tributo por pagar que ingresará al fisco, la comunicación del domicilio fiscal no.

⁵ En adelante, "Sunat".

Arana (2022) destaca también entre las características de las obligaciones formales que tienen como ocupación coadyuvar a que la Administración Tributaria ejecute su labor de control de cumplimiento fiscal. Agrega por último que varias de las obligaciones formales, así como las sanciones que se imputen por su incumplimiento, dependen de la facultad de fiscalización de la Sunat.

Coincidimos con lo dicho por el autor en este último punto. Pensemos en el caso de la obligación de llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, regulada en el artículo 87 del Código Tributario. Determinar si el contribuyente cumple o no con dicha obligación y, de ser el caso, sancionarlo por el incumplimiento, requerirá que la Administración Tributaria ejecute sus facultades de fiscalización o verificación y detecte dicha conducta infractora. De lo contrario, no es posible identificar (o no se cuentan con los elementos que permitan verificar) una situación de contravención a la norma que impone dicha conducta.

Hasta aquí hemos presentado al conjunto de vínculos que conforman la compleja relación jurídica tributaria. Es el establecimiento de esta relación el que permite al Estado recaudar las sumas de dinero por concepto de tributos y, en consecuencia, atender y satisfacer las necesidades públicas. Ahora corresponde analizar a la entidad encargada de administrar y exigir el cobro de los tributos y cómo ella interactúa con aquellos sujetos obligados al pago.

1.3 El rol recaudador de la Administración Tributaria y su influencia en la relación con los contribuyentes

El Estado delega la tarea de recaudar los ingresos por concepto de tributo a la Administración Tributaria. Es esta entidad administrativa quien cumplirá los roles de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y recaudar los tributos a los que estén obligados los contribuyentes.

Para cumplir la tarea de recaudación de tributos es necesario reparar en el sistema de gestión tributaria que adopte cada ordenamiento⁶. ¿Cómo se gestionan los tributos? Mediante la tradicional liquidación administrativa o a través de la autoliquidación. Sin perjuicio que, hoy en día, es común observar en los ordenamientos modelos de gestión tributaria mixta (López, 2014).

En el modelo tradicional de liquidación administrativa, el contribuyente comunicaba los hechos realizados y la Administración se encargaba de liquidar el impuesto correspondiente. El eje principal de la liquidación administrativa recaía en la actividad administrativa (Agurcia, 1986).

Este sistema de gestión se vio comprometido por la creciente masificación de relaciones tributarias y la multiplicación de las obligaciones, la Administración se veía imposibilitada de controlar las declaraciones y de ejecutar las liquidaciones correspondientes (Agurcia,

⁶ Esta aproximación servirá de base para exponer el criterio clasificatorio de infracciones en virtud del sistema de gestión tributaria, que presentaremos en el capítulo 2.

1986). El modelo en el que la Administración tenía que liquidar el impuesto de cada contribuyente generaba una importante carga administrativa que finalmente hacía ineficiente la recaudación fiscal.

De esta forma, el sistema de gestión varió a uno fundamentado en el comportamiento del contribuyente: las autoliquidaciones o autodeterminaciones tributarias. Allí el contribuyente declara la realización de un hecho imponible, pero también efectúa el cálculo de su deuda tributaria proponiéndolo a la Administración y procede a pagar la deuda resultante de su declaración-autoliquidación (Agurcia, 1986).

Obsérvese que en este sistema el eje principal recae en la actividad del contribuyente; la Administración ya no ejerce un rol liquidador, sino uno de control. La Administración Tributaria si lo considera podrá, tomando como base la autoliquidación realizada, fiscalizar o comprobar si el cálculo y el consecuente pago del tributo fue correcto.

La gestión tributaria es más rápida, asegurándose que el fisco reciba al menos inicialmente los montos que los contribuyentes autoliquidan. Siguiendo a Durán (2006), el procedimiento de autoliquidación tributaria constituye un elemento sustancial del modelo tributario en el Estado Social y Democrático de Derecho. El autor afirma que el ciudadano no sólo contribuye pagando su obligación tributaria, sino que, además, colabora directamente proponiendo una liquidación como expresión de su voluntad de ser parte de la gestión tributaria.

El rol que cumpla la Administración Tributaria no solo variará en virtud del sistema de gestión tributaria, sino también por las funciones o competencias que decida otorgarle cada ordenamiento de forma particular. Sin perjuicio de ello, es frecuente que se le concedan las funciones de control del cumplimiento de las obligaciones y de recaudación de tributos.

En el caso del Perú, de conformidad con las Leyes No. 24829⁷ y 29816⁸, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat tiene como función administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional. Esta entidad es un organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa⁹.

La Administración Tributaria, sin perjuicio que cumple otras funciones estipuladas de acuerdo con el artículo 5 de la Ley No. 29816¹⁰, tiene como objetivo distinguido a la

⁷ Ley No. 24829, que crea la Superintendencia Nacional de Aduanas como Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas.

⁸ Ley No. 29816, Ley de Fortalecimiento de la Sunat.

⁹ El artículo 3 de la Ley No. 29816 erige que “[l]a Sunat es un Organismo Técnico Especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas. Cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa”.

¹⁰ El referido artículo 5 de la Ley No. 29816 establece las funciones de la Sunat en las que, además de la recaudación de tributos, destacan (1) proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras; (2) implementar, inspeccionar y controlar la política aduanera en el territorio nacional; (3) proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la celebración de acuerdos y convenios internacionales referidos a materia tributaria y aduanera; (4) liderar las iniciativas y proyectos

recaudación de ingresos económicos por concepto de tributo. Esta función es de suma relevancia e interés general porque será la que le permita contar al Estado con los recursos necesarios para atender las necesidades públicas.

De esta forma, la recaudación de ingresos para las arcas estatales será la finalidad primordial que intente conseguir cada Estado a través de su Administración Tributaria.

Ahora bien, en el año 2006, con motivo de la tercera reunión del Foro de Administración Tributaria (FTA, por sus siglas en inglés) de la OECD se emitió la Declaración Final de Seúl de 2006, donde se recogió y reconoció el concepto de “afán recaudatorio” que poseen las Administraciones Tributarias, generado por la permanente presión que tienen para cerrar la brecha fiscal (Romaní, 2010).

Es así que, muchas veces, este “afán recaudatorio” termina distorsionando la relación que se establece con el contribuyente. Se tiende a concebir a este último como alguien que se opone al objetivo de recaudar ingresos para el fisco y la relación se torna en una de constante tensión, generando una desconfianza mutua e impidiendo un adecuado entendimiento entre ambas partes.

Según la OECD (2022), los países en desarrollo dependen en gran medida de los ingresos fiscales procedentes de los grandes contribuyentes. Ello generaría que el “afán recaudatorio” sea más nocivo para la construcción de una relación saludable entre las Administraciones Tributarias de dichos países y los contribuyentes.

Tal es el caso del Perú, en el cual encontramos el Plan Estratégico Institucional 2018-2025 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. En dicho plan encontramos que la institución busca incrementar sostenidamente la recaudación tributaria, acrecentando los ingresos públicos para generar sostenibilidad fiscal (Sunat, 2022). Consideramos que este objetivo, de no establecerse límites sólidos, corre el riesgo de caer en un “afán recaudatorio” y generar una relación conflictiva entre las partes.

En el año 2022, la Sunat logró una recaudación de S/ 157, 768 millones, superando en S/ 17,820 millones al importe obtenido el año anterior 2021. Este aumento en la recaudación significó un crecimiento de 4.8% (Recaudación tributaria llegó a S/. 157,768 mllns. en 2022, 2023). Pensamos que la enfatizada búsqueda de incrementar año tras año la recaudación, pretendiendo cerrar lo más pronto posible la brecha fiscal, podría traer consigo las consecuencias negativas antes descritas.

Véase que los sistemas tributarios estarán plenamente influenciados por el prototipo o patrón de relación que se busque alcanzar entre la Administración Tributaria y los contribuyentes (obligados al pago del tributo). No será lo mismo estar frente a un sistema que conciba al contribuyente como aquél que hará lo imposible por evadir el pago de su tributo, que estar frente a un sistema que entienda al contribuyente como alguien que está frecuentemente dispuesto a cooperar.

relacionados con la cadena logística del comercio exterior cuando tengan uno o más componentes propios de las actividades aduaneras, entre otras.

El encuadre que se otorgue a las relaciones contribuyente – Administración Tributaria permitirá determinar si estamos en un modelo clásico, basado en relaciones de confrontación o coercitivas; o si, por el contrario, se trata de un enfoque marco de relaciones cimentadas en la cooperación y la confianza (OECD, 2022). Este último modelo intenta constituir el nuevo paradigma que deje atrás la idea de relación conflictiva que concibe al contribuyente como un enemigo.

Adviértase además que los sistemas de infracciones y sanciones tributarias se ven directamente condicionados por el modelo de sistema tributario que tengamos como marco: de confrontación o de cooperación. Mientras que en el caso del primero se buscará castigar al infractor, en el segundo, se tendrá como objetivo prevenir los riesgos de incumplimiento (Rozas, 2015). A continuación, analizaremos ambos tipos de modelos y plantearemos cuál de ellos ha sido adoptado por el ordenamiento tributario peruano.

1.4 El modelo clásico basado en la confrontación

Este modelo de relaciones tributarias basadas en la confrontación parte de una desconfianza entre la Administración y el contribuyente obligado al pago del tributo, siendo que las relaciones se identifican como un juego de *cat-and-mouse*, *hide-and-peek* o *catch-me-if-you-can* (Rozas, 2015). La Administración concibe al contribuyente como un defraudador innato, se trata del enemigo a vencer y sancionar.

Según Ferreira (2022), el modelo clásico o tradicional se asienta en el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos y el posterior control de la Administración. Añade que el contribuyente tiene que informarse de las normas tributarias, interpretarlas y aplicarlas para pagar los tributos que considera debidos y cumplir con sus obligaciones accesorias.

Destaca el autor que, luego, si la Administración encontrara irregularidades en la determinación, deberá identificar los débitos y aplicar las sanciones por incumplimiento. Este modelo fue trascendental cuando las transacciones eran menos complejas y el fisco contaba con poca información; sin embargo, en la actualidad el escenario ha evolucionado raudamente (Ferreira, 2022).

En la misma línea, Rozas (2015) señala como características del modelo clásico de confrontación la falta de claridad normativa y que su aplicación descansa en la autoliquidación del contribuyente, que será posteriormente controlada o corregida por la Administración, exigiéndole los ingresos omitidos más intereses moratorios y las sanciones que correspondan.

En el modelo basado en la confrontación, el contribuyente se defenderá interponiendo recursos administrativos y judiciales, generando un alto volumen de litigios dilatados en el tiempo y un nivel de incertidumbre importante. Existe una desconfianza mutua entre el contribuyente y la Administración (Rozas, 2015).

Por otro lado, tenemos que las sanciones se aplicarán a aquél contribuyente “enemigo” que se rehúsa a cumplir con su obligación y deberes tributarios. Siguiendo a Rozas (2015), mediante la aplicación de sanciones se busca no sólo imponer un castigo al contribuyente por la falta cometida (finalidad represiva), sino también disuadir a la sociedad a que cumplan con sus deberes y obligaciones impuestos por el ordenamiento (finalidad disuasoria).

Como se sigue, el modelo clásico de confrontación expone las consecuencias de una creciente tensión entre la Administración Tributaria y los sujetos obligados al pago de tributos. Una parte concibe a la otra como un enemigo a derrotar y que buscará aplicar cualquier estrategia con tal de defender y satisfacer su interés propio: en el caso de la Administración, recaudar; y en el caso de los contribuyentes, no pagar tributos o hacerlo en la menor medida de lo posible.

1.5 El nuevo modelo basado en la cooperación

En oposición al modelo clásico de confrontación, encontramos al enfoque de “cumplimiento cooperativo” o “relación cooperativa” (*enhanced relationship*), desarrollado por el FTA de la OECD. Siguiendo a Owens (2012), mediante dicho paradigma se busca incentivar el diálogo abierto, en el que las partes reconocen mayores ventajas si colaboran mutuamente.

Romaní (2010) resalta que en la relación cooperativa la Administración ofrece conocimiento del mundo empresarial, imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y agilidad; en contraprestación, los contribuyentes otorgan información y transparencia. A partir de esta relación mejorada se busca llegar a un entorno fiscal abierto a la cooperación y la confianza.

La relación cooperativa busca modificar la idea de una relación basada en la desconfianza y en la ausencia de voluntad para dialogar. La falta de confianza mutua y de comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente constituyen los principales problemas que inciden en la moral tributaria, entendida como la motivación interna para pagar impuestos. Por lo tanto, resulta de interés tanto de las administraciones como de las grandes empresas mejorar la dinámica, ello requerirá de acciones y compromisos de ambas partes (OECD, 2022).

La OECD (2022) manifiesta que la confianza se entiende como confianza en los procedimientos y que todas las partes actúan de buena fe. Agrega que la facilitación de la confianza incide en la disponibilidad de los contribuyentes al cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y, a la par, en la disminución en las controversias en materia de impuestos.

Y es que si el contribuyente ya no percibe a la Administración Tributaria como un ente que sólo busca confiscarle sus ganancias, sino como un ente confiable, la dinámica se modifica. El administrado considerará que la determinación del tributo realizada por la administración es la correcta y, en esa línea, no le resultará atractivo recurrir a litigios tributarios.

Con el nuevo modelo se busca reducir los costos de cumplimiento y prevenir controversias litigiosas (CIAT, 2015). Las frecuentes controversias tributarias son un indicio y una causa de la carencia de confianza entre las empresas multinacionales y las administraciones tributarias, disminuyéndose el cumplimiento voluntario. Asimismo, la incertidumbre fiscal constituye el principal motivo que origina las controversias en la materia (OECD, 2022).

La reducción de los litigios tributarios permitirá también que el contribuyente ya no conciba al procedimiento de liquidación de tributos como uno excesivamente costoso, burocrático y cuyo final se espere luego de transcurridos varios años. Así, los grandes contribuyentes ya no tendrán en su contabilidad una contingencia por reparos tributarios que perdure durante varios ejercicios.

Al basarse en la confianza, el nuevo modelo desarrollará de una forma innovadora su derecho sancionador tributario. En tanto que el contribuyente ya no es el enemigo a vencer, sino aquél que colabora con la Administración Tributaria, el objetivo principal ya no puede ser castigarle nocivamente por sus incumplimientos.

Así, Rozas (2015) destaca que la función represiva del derecho sancionador pierde vigencia en el nuevo modelo. Por el contrario, la función que adquiere un rol preponderante es la disuasoria, pues se tratará de evitar o reducir los riesgos de incumplimiento de las obligaciones tributarias; en la misma línea la función compensatoria, pues se reparará el daño económico generado por el incumplimiento.

Las infracciones tributarias en el nuevo modelo cooperativo buscan sancionar con mayor rigurosidad aquellas conductas que quiebren la confianza entre ambas partes (Rozas, 2015). En tal sentido, manifiesta el autor que se establecen deberes específicos para los responsables de la información financiera y se desarrollan políticas de prevención de los riesgos de incumplimiento, denominadas códigos de buen gobierno cooperativo. El punto clave ya no es el castigo, sino la prevención.

En cuanto a la aplicación de sanciones, adquieren relevancia las sanciones no pecuniarias, como la inhabilitación del ejercicio profesional, para los intermediarios que no cumplen sus deberes de información (Rozas, 2015). Ello adquiere sentido pues una sanción económica como la multa para el infractor puede no constituir un verdadero reproche; en cambio, si se le expulsa del sistema, el efecto tiene mayor incidencia.

Por otro lado, la Administración Tributaria deberá ser más empática o estar presta a comprender las razones que llevaron al contribuyente a sus acciones u omisiones. Así, se introduce en algunas regulaciones el concepto de *reasonable excuse* como justificación aceptable del comportamiento infractor llevado a cabo (Rozas, 2015). En un contexto en el que prima la confianza, la Administración deberá partir de la idea que el contribuyente no busca incumplir, sino que se producen circunstancias ajenas a su voluntad que lo llevan al incumplimiento.

El enfoque de relación o cumplimiento cooperativo ha venido siendo aplicado en los últimos años por las administraciones tributarias de los países más desarrollados. Es el caso de España, que cuenta con una organización como el Foro de Grandes Empresas.

Esta entidad cumple la tarea de impulsar la colaboración entre principales contribuyentes y Administración, mediante la comprensión de los problemas que pueden tener lugar en la aplicación del sistema tributario (CIAT, 2015).

Sanz (2014) señala que la relación cooperativa en España tiene como fundamento el principio de participación, que se desenvuelve mediante el diálogo intenso entre la Administración Tributaria y las empresas de mayor magnitud que conforman el Foro de Grandes Empresas. A la par, el Foro tiene como elemento central de su actuación y diálogo al Código de Buenas Prácticas Tributarias, cuyo objetivo recae en que empresarios, profesionales y asociaciones colaboren con la lucha contra el fraude fiscal (Sanz, 2014).

Por su parte, en Australia la Administración Tributaria (*Australian Taxation Office – ATO*) ha establecido el “*Annual Compliance Arrangement (ACA)*”. Los grandes contribuyentes que busquen acceder a este acuerdo deberán demostrar que cumplen con las exigencias de “gobierno corporativo” para ser considerados confiables en términos de cumplimiento (CIAT, 2015).

Si logran demostrar ello, la ATO los premiará con beneficios tales como aplicarles procedimientos por incumplimientos considerando las circunstancias específicas de cada caso y el nivel de riesgo puntual de cada contribuyente (CIAT, 2015). Es decir, al contribuyente que forme parte del acuerdo no se le aplicará el procedimiento por incumplimiento tradicional o común.

Sin embargo, los países de América Latina vienen también planteando iniciativas orientadas a avanzar en esa línea, aplicando el nuevo enfoque relacional basado en la cooperación y confianza (CIAT, 2015).

En el caso del Perú, observamos que el Plan Estratégico Institucional 2018-2025 de la Sunat aborda cuatro pilares de actuación: la gestión de riesgos masivos, la transformación digital, la fiscalidad internacional y el cumplimiento colaborativo (Sunat, 2022). Tanto el primer como el último pilar, permiten una relación basada en la confianza e impulsan el cumplimiento voluntario y no la litigiosidad de los actos administrativos.

1.6 El modelo de relación Administración – contribuyente en el Perú

Sin perjuicio de las iniciativas orientadas a la cooperación y confianza, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2015) precisa que las legislaciones tributarias de los países latinoamericanos sostienen un sistema fundamentado en el modelo clásico de confrontación y desconfianza entre los contribuyentes y la Administración. En el caso del sistema tributario peruano observamos que su normativa revela las características inherentes al modelo clásico.

Esta última afirmación la sustentamos en el análisis de las normas del Código Tributario. Como se precisó anteriormente, Rozas (2015) señala que es característico del modelo basado en relaciones de confrontación el partir de una autoliquidación presentada por el contribuyente. En el Perú la mayoría de tributos son autodeterminables por el contribuyente. En esa línea, el artículo 60 del Código Tributario dispone que la

determinación de la obligación tributaria puede iniciarse por acto o declaración del deudor tributario (autoliquidación).

El procedimiento de determinación de la obligación le corresponde inicialmente al contribuyente, es él quien debe puntualizar el tributo a pagar en un periodo determinado. Posteriormente, a través del procedimiento de fiscalización tributaria (artículo 61)¹¹, la Administración podrá controlar la determinación efectuada y fijar la cuantía por regularizar. Recordemos también que otro elemento indicativo del modelo tradicional recae en el control *a posteriori* que realiza la Administración sobre la autoliquidación del contribuyente (Ferreira, 2022).

De conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización concluye con la correspondiente Resolución de Determinación, que establece la cuantía del tributo a pagar y con la Resolución de Multa, de ser el caso. La Administración Tributaria, al encontrar irregularidades en la autoliquidación del contribuyente, le exige el ingreso omitido más los intereses moratorios y las sanciones por incumplimiento.

Como hemos visto, otra característica del modelo de relaciones clásicas o conflictivas recae en la acción impugnatoria del contribuyente frente a la determinación efectuada por la administración (Rozas, 2015). El Código Tributario otorga al administrado el derecho de impugnar los valores emitidos en sede administrativa: reclamación ante la Administración Tributaria (artículo 132 y siguientes) y apelación ante el Tribunal Fiscal (artículo 143 y siguientes). Luego de ello, el contribuyente podrá recurrir a la vía judicial vía demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes).

Por último, en el sistema peruano también se advierte un alto volumen de litigiosidad tributaria, elemento indicativo del modelo clásico. Existe una muy alta tasa de litigios iniciados por los contribuyentes a partir de las labores de fiscalización o verificación que realiza la Sunat luego de la autoliquidación (Sevillano y Sotelo, 2014).

Véase que estos litigios no sólo son promovidos por los contribuyentes sino también, en muchos casos, por la propia Sunat en virtud de la facultad otorgada por el artículo 157 del Código Tributario. Según el Informe de Gestión por Resultados – Año 2019, la Procuraduría de la Sunat (2020) impulsó 4164 expedientes recuperando una deuda a su favor por un monto de S/ 6, 604 millones de soles.

Por otro lado, no se aprecia en el sistema tributario peruano elementos característicos de un sistema que privilegie una *enhanced relationship*, tales como programas de diálogo abierto o participación entre los grandes contribuyentes y la Administración Tributaria. De igual forma, no tenemos un modelo sancionador tributario que establezca beneficios diferenciados para aquellos contribuyentes que demuestren ser confiables en términos de cumplimiento de obligaciones.

¹¹ El artículo 61 del Código Tributario dispone lo siguiente: “La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

Por lo dicho, podemos afirmar que el sistema tributario nacional peruano está basado en un modelo clásico de confrontación Administración Tributaria *versus* contribuyente. El prejuicio sobre un contribuyente renuente a cumplir con su obligación tributaria y la creciente necesidad de la Administración por recaudar ingresos para las arcas estatales (“afán recaudatorio”), generan un clima de desconfianza entre ambas partes.

En este contexto, las sanciones aplicables para situaciones de incumplimiento por parte de los contribuyentes jugarán un rol determinante. El contribuyente peruano será constantemente verificado por el cumplimiento de sus obligaciones y, de ser el caso, será objeto de las sanciones correspondientes. Se buscará castigar al infractor y, además, persuadir al resto de contribuyentes de no incurrir en incumplimiento de sus obligaciones y deberes bajo la amenaza de recibir un castigo nocivo.

La aplicación de sanciones será la solución concebida para que la Administración pueda frenar o palear el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Las sanciones tributarias jugarán un rol relevante en la tarea recaudatoria de tributos, pues mediante su imposición los contribuyentes se verán conminados al cumplimiento tributario. La potestad de sancionar se percibirá como una herramienta útil para la recolección de ingresos económicos que luego le permitirá al Estado efectuar su tarea de satisfacción de necesidades públicas.

2 *Ius puniendi*: facultad que tiene el Estado para castigar

Toda sociedad, en aras de poder cumplir sus funciones básicas, requiere contar con un marco organizativo democrático que establezca reglas y condiciones aplicables a todos los ciudadanos. Para ello es necesario que una entidad cuente con el poder suficiente para ejercer gobierno y hacer cumplir dichas reglas y condiciones establecidas. Es el Estado quien tiene el poder – emanado del pueblo¹² – para ejercer un gobierno democrático, social y soberano¹³ en el que se respeten las reglas previamente conferidas.

El Estado, para garantizar que los individuos se sometan a las normas de convivencia, ejerce su dominio sobre los ciudadanos mediante mecanismos de control social (Villavicencio, 2013). En particular, frente al incumplimiento de las reglas y patrones instituidos por parte de los ciudadanos, el Estado debe reaccionar. Inherente a la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se ve expresada en la posibilidad de aplicarlas sanciones (Lomeli, 1961).

Por ello el Estado cuenta con una función punitiva, mediante la cual tiene “derecho” a identificar determinadas conductas como punibles y a aplicar la sanción que les corresponda. Esta función punitiva ha sido denominada como *ius puniendi* (Villavicencio, 2013).

¹² Artículo 45 de la Constitución Política del Perú: “El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen...”

¹³ Artículo 43 de la Constitución Política del Perú: “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana...”

El *ius puniendi* estatal se manifiesta en distintas formas; sin embargo, en la mayoría de oportunidades se le asocia principalmente al derecho penal. López (2007) identifica al *ius puniendi* con el derecho penal subjetivo, que significa el derecho o facultad que tiene el Estado para castigar.

Afirma ese autor que ésta es una facultad que le corresponde únicamente al Estado, siendo solamente él aquél que puede definir la existencia de un delito y aplicar la pena (López, 2007). En la misma línea, el *ius puniendi* ha sido descrito por Vaello (2006) como el derecho del Estado a constituir normas penales y a aplicarlas.

Retrocediendo en el tiempo, observamos que para la doctrina alemana de fines del siglo XVIII y del XIX, el *ius puniendi*, como inherente a la soberanía del Estado, constituía la legitimación de las leyes penales. El Estado tendría así la potestad de legislación penal, potestad judicial y la ejecutiva (Suay, 2001).

No obstante que la principal manifestación del *ius puniendi* recae en el derecho penal, no pueden dejarse de lado otras tales como el derecho administrativo sancionador. En el caso de esta última manifestación, el *ius puniendi estatal* es el reflejo de la potestad sancionadora de la Administración Pública (Rojas, 2014).

Sainz de Bujanda (1967) afirma que no debería ser motivo de asombro la atribución de funciones jurisdiccionales a la Administración. No debe confundirse la estructura orgánica de poderes con una clasificación de funciones: la Administración Pública no sólo administra, sino que también ejerce funciones normativas y jurisdiccionales. Lo mismo ocurre con el Congreso, no sólo legisla, sino que también enjuicia ciertos comportamientos.

Recordemos que la Administración Pública tiene como fin salvaguardar el interés general. Así lo establece el artículo III del Título Preliminar¹⁴ del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁵.

Toda actuación realizada por la Administración debe tener como fin la protección de un interés superior: el interés general. Para poder concretar su objetivo de proteger el interés general, el legislador le ha otorgado a la Administración Pública una serie de potestades que delimitan su ámbito de acción para tutelar la materia correspondiente (Ferrada, 2008).

Las potestades son explicadas como los instrumentos jurídicos a través de los cuales la Administración Pública logra sus fines u objetivos de interés general. Frente a la potestad, los administrados se sitúan en una “abstracta sujeción que vincula a soportar efectos jurídicos que surgen del ejercicio de la potestad y de una eventual incidencia en la propia esfera jurídica” (Mabel, 2008, p. 107). Es así que, en virtud de las potestades,

¹⁴ El señalado artículo III expresa lo siguiente: “La presente Ley tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general”.

¹⁵ En adelante, “TUO de la LPAG”.

la Administración puede fiscalizar o controlar el correcto cumplimiento de obligaciones por parte de los ciudadanos.

Siguiendo a Ferrada (2008) la potestad se impone *prima facie* a los derechos de los particulares, pues consiste en el poder de actuación unilateral e imposición de sus decisiones a los administrados. “La Administración del Estado interpreta y aplica el derecho, interpretación y aplicación que es obligatoria para los particulares afectados por la decisión administrativa, la que se impone a sus intereses atendida la posición institucional y el interés público que protege” (Ferrada, 2008, p. 126).

Dentro de las potestades que le han sido conferidas a la Administración, encontramos a la potestad sancionadora. Conforme a dicha potestad, el Estado posee medios de coerción frente al incumplimiento de las obligaciones, deberes y limitaciones de los administrados. Es en virtud de esta coerción que la Administración podrá imponer sanciones ante la comisión de una conducta infractora por parte de un sujeto determinado.

2.1 El derecho administrativo sancionador y el derecho penal como dos ramas independientes y desvinculadas

Si bien el derecho penal y el derecho administrativo sancionador constituirían dos manifestaciones del *ius puniendi* estatal, se observan en la doctrina intentos de establecer una independencia del derecho sancionador aplicado por la Administración Pública de aquel derecho penal imputado por los tribunales de justicia. Tales intentos han conllevado al planteamiento que los principios del derecho penal no pueden ser trasladados al ámbito administrativo sancionador.

Goldschmidt es uno de los principales fundadores de la teoría según la cual el ilícito penal y el ilícito administrativo serían incompatibles, planteada en la década de los treinta. Para Goldschmidt la diferencia recae en el contraste entre constitución jurídica y administración estatal, entre antijuricidad (injusto) e infracción administrativa (López Barja de Quiroga, 2010).

Según Goldschmidt las transgresiones al derecho penal (delitos) implican el menoscabo de un bien jurídico, calificando como injustos. Por su parte, el ilícito administrativo contiene solamente el elemento formal: antijuricidad administrativa, la trasgresión de una norma administrativa (López Barja de Quiroga, 2010).

Como se sigue, la diferencia sustancial entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador radicaría en que el primero tutela bienes jurídicos y el segundo no. Ello permitiría afirmar que los principios del derecho penal no son aplicables en el ámbito del ilícito administrativo.

Añade el jurista alemán que la norma del derecho penal es una expresión de valoración y de convicción que contiene un “mínimo ético” que cumple una función de proteger bienes jurídicos (prohibiciones de lesión y prohibiciones de puesta en peligro). Cuando se infringe esta norma se vulneran deberes ético jurídicos, que son exigibles desde el

punto de vista de la sociedad humana a sus miembros, como correlato al reconocimiento de derechos (López Barja de Quiroga, 2010).

Según lo dicho, solo el derecho penal sancionaría o castigaría las conductas que han causado un perjuicio o han puesto en peligro bienes jurídicamente tutelados. Se espera que los individuos respeten estos bienes jurídicos bajo la premisa que vivimos en una sociedad que atribuye derechos y deberes.

El componente ético en el que se expresa el juicio de valoración, correspondiente al ilícito penal, no lo tiene la norma que establece ilícitos administrativos, afirma Goldschmidt (López Barja de Quiroga, 2010). Las infracciones administrativas no vulnerarían la convicción ética e íntima de la sociedad, sino el deseo del Estado de que acaten sus mandatos. No se lesionaría un deber ético jurídico, sino el derecho subjetivo del Estado a la obediencia.

Abanto (2014) afirma que tanto la doctrina nacional como extranjera en décadas anteriores, se decantaba por considerar que el derecho administrativo sancionador tendría como finalidad “tutelar intereses propios de la Administración y no bienes jurídicos frente a conductas de los administrados (meras desobediencias sin contenido ético)” (p. 848).

En la misma línea, Calderón, Gómez y Bobadilla (2004) afirman que el derecho penal y el sancionador tributario no protegerían lo mismo. En el primer caso, se buscaría proteger el bien jurídico afectado, reprimiendo la lesión a los derechos de los individuos; mientras que en el segundo se trataría de tutelar meros intereses del Estado.

En este punto resulta interesante presentar algunos comentarios que se han esbozado sobre la teoría propuesta por Goldschmidt, que nos ayudarán a comprender mejor su planteamiento. Para Zornoza (1992), el afirmar que los ilícitos administrativos tienen un carácter meramente formal, al no consistir en daños o riesgos a bienes jurídicos sino solamente en la lesión a intereses de la Administración, traería consecuencias que merecen ser revisadas.

Los ilícitos administrativos no tendrían como fin proteger el orden jurídico, de interés general, sino coaccionar a los administrados a que colaboren con los fines propios de la Administración. La potestad sancionadora funcionaría como un “autoauxilio” para la Administración y castigaría actuaciones que lesionan meros intereses administrativos, no relevantes para la ética social (Zornoza, 1992, p. 34).

Por su parte, Sánchez (2009) destaca que la teoría de Goldschmidt tiene como fundamento concebir a la Administración Pública como un objeto de protección en sí mismo, siendo que las infracciones administrativas serían sanciones de autoprotección.

En línea con la propuesta de Goldschmidt, García de Enterría (1976) clasificaba las sanciones administrativas en las de protección de orden general y las sanciones administrativas de autoprotección. Estas últimas impuestas para castigar a los perturbadores del buen orden administrativo.

La sanción de autoprotección impuesta por la Administración “tutela su organización y orden internos, incluyendo el sistema de sus actos jurídicos” (García de Enterría, 1976, p. 1). El autor afirma que las sanciones tributarias conformarían este grupo porque “la Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias” (p. 5), siendo notoria su finalidad autoprotectora.

Las sanciones tributarias eran concebidas como un elemento auxiliar o instrumental de la potestad de fiscalización de la Administración Pública. Mediante la aplicación de sanciones la Administración protegía sus intereses. Zornoza (1992) afirma que se utilizaban como instrumentos para conseguir que la recaudación sea rápida y ágil.

García de Enterría (1976) destaca así la distinción cualitativa entre el derecho penal y el administrativo sancionador. Mientras que el primero protegería el orden social colectivo, el segundo buscaría la propia protección de la Administración castigando a quienes pueden afectar su organización o funcionamiento.

Se observa entonces que la corriente que postula un distanciamiento entre el derecho administrativo sancionador y el penal, parten de la premisa que la Administración Pública es un objeto de tutela en sí mismo. Los intereses propios de la Administración serían los protegidos por el ilícito administrativo, dejando de lado cualquier relación con los bienes jurídicos.

Como consecuencia del planteamiento de autonomía del derecho administrativo sancionador respecto de su par el derecho penal, se observa que la primera rama se mostró reticente a la aplicación respetuosa de las garantías fundamentales establecidas en la segunda (Sánchez, 2020). Ello ha conllevado a que los administrados se vean desprovistos de mecanismos de defensa suficientes frente a la aplicación de sanciones administrativas.

De hecho, Goldschmidt indicaba que es equivocado trasladar la totalidad de la doctrina del derecho penal al derecho penal administrativo y concluye que no se producirían los resultados deseados. Agrega que la clave del asunto pasa por desarrollar principios independientes sobre la capacidad delictiva, culpabilidad, participación, etc. (López Barja de Quiroga, 2010).

La teoría de Goldschmidt ha tenido claro reflejo en el desarrollo de los sistemas sancionadores administrativos y, por ende, de los tributarios. Ya a fines de la década de los sesenta, Sainz de Bujanda daba cuenta de que los órganos de gestión fiscal hacían uso y abuso de su potestad sancionadora reconocida desde una concepción meramente “administrativista” de la infracción y de la sanción (Sainz de Bujanda, 1967).

El autor criticaba que no resulta razonable que en los procedimientos administrativos incoados por una infracción tributaria opere una presunción de rectitud y honestidad de los funcionarios estatales, frente a otra de culpabilidad del contribuyente. Este sistema de presunciones era una prueba de los abusos que se producían en la práctica cotidiana (Sainz de Bujanda, 1967).

Las críticas no sólo se podían observar en la doctrina española, sino también la latinoamericana. Advertimos cómo Rojas (2014), en un tiempo mucho más reciente, reprocha que el derecho administrativo sancionador peruano muestra características de un derecho represivo, en el que, a comparación de otras ramas afines, no se exige el mismo nivel de garantías básicas para su aplicación.

En el ámbito del derecho sancionador tributario peruano, Viacava (2019) alerta que la Administración Tributaria no aplica los principios constitucionales básicos, produciendo una vulneración a los derechos fundamentales de la persona.

Frente a la teoría que postula la supuesta autonomía del derecho administrativo sancionador respecto del derecho penal, surgió como respuesta una tesis que propone, en cambio, una identidad sustancial entre el ilícito penal y el ilícito administrativo. Esta identificación tiene como base que ambos provienen de un único *ius puniendi* estatal.

2.2 El derecho administrativo sancionador y el derecho penal como manifestaciones de un único *ius puniendi* estatal

Hoy en día es dominante la tesis según la cual el derecho penal y el derecho administrativo sancionador constituyen dos manifestaciones del *ius puniendi* estatal. Tanto la potestad sancionadora de la Administración, como la potestad penal de los Tribunales conforman un único y genérico *ius puniendi* superior del Estado (Nieto, 2012).

Sánchez (2009) afirma que la tesis de la unidad de la potestad punitiva del Estado ha sido reconocida por el Tribunal Supremo español incluso desde antes de la vigencia de la Constitución española de 1978 (Sentencias de 27 de junio de 1950, 19 de octubre de 1964, STC 18/81 de 18 de junio, entre otras).

Esta tesis dominante también ha sido compartida por el Tribunal Constitucional peruano. En su sentencia recaída en el expediente No. 1873-2009-PA/TC se precisó que la potestad de dictar sanciones administrativas y la de aplicar sanciones penales son manifestaciones que derivan del *ius puniendi* del Estado (Tribunal Constitucional, 2010).

Al proclamarse que tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador son manifestaciones de un único ordenamiento punitivo del Estado, se permite consolidar la identidad sustancial que existe entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

Sainz de Bujanda (1962) fue uno de los primeros en afirmar que no existe distinción sustancial entre el “injusto criminal” y el “injusto administrativo”. La única diferencia es de tipo formal y responde exclusivamente a valoraciones político-sociales. Las infracciones previstas en la legislación penal se destacan por su gravedad, mientras que aquellas previstas en la legislación administrativa son consideradas de menor gravedad o de inferior rango.

Tanto la infracción administrativa como la penal constituyen atentados contra bienes jurídicos¹⁶; de hecho, pueden ser objeto de protección los mismos bienes por parte de ambas ramas¹⁷ (Zornoza, 1992). No existe diferencia cualitativa entre ambas. En ese sentido, Pérez (1986) afirma que el carácter sustancialmente idéntico entre los delitos tributarios y las infracciones tributarias nos lleva a la identidad o similitud de los bienes jurídicos tutelados por ambos conceptos (Pérez, 1986).

Coincidimos con ello, tanto el derecho penal como el derecho tributario sancionador estarán orientados a la protección de los mismos bienes jurídicos. Y es que ambas ramas del derecho tienen una única fuente de nacimiento u origen que recae en el *ius puniendi* estatal. Mediante el ejercicio del *ius puniendi* el Estado busca proteger determinados bienes jurídicos que están asociados a las obligaciones, deberes y limitaciones que se han impuesto a los ciudadanos y que, de ser incumplidos, generarán la activación de los medios de coerción previstos.

El ilícito penal y el ilícito administrativo constituyen herramientas que el legislador puede utilizar para tutelar los mismos bienes jurídicos. La elección de qué conductas son sancionadas por cada rama responderá a una mera decisión de política legislativa. Por ejemplo, el legislador puede acudir a la potestad penal para sancionar aquellas conductas que considere de mayor gravedad.

Tanto el ilícito penal como el administrativo implican la restricción de derechos individuales de los transgresores, aplicada por un órgano legitimado para el ejercicio del *ius puniendi*. Abanto (2002), en línea con lo anteriormente dicho, manifiesta que la diferencia entre ambos es meramente cuantitativa: la protección penal se produce contra las conductas más graves en aplicación del principio de *última ratio* y fragmentariedad.

Alguna doctrina, defendiendo la tesis según la cual las infracciones tributarias tienen naturaleza sustancialmente idéntica a las previstas en la legislación penal, ha afirmado que las primeras son de naturaleza “jurídico-penal”. ¿Qué quiere decir ello? Sainz de Bujanda (1962) manifiesta que una norma jurídico-penal es toda aquella que contempla una infracción y asocia a esta última una sanción o pena; siendo indiferente que la norma esté contenida en una ley administrativa, ley penal o ley tributaria.

Es decir, tanto el ilícito tributario como el ilícito penal serían normas del mismo tipo (de naturaleza “jurídico-penal”) al contener ambos una infracción y una sanción o pena vinculada. El derecho “jurídico-penal” estaría conformado por normas y principios que regulan las transgresiones al ordenamiento jurídico tipificadas y sancionadas con penas

¹⁶ Sin perjuicio que ahondaremos en ello más adelante, afirmamos preliminarmente que se encuentra plenamente superado el planteamiento según el cual el derecho administrativo sancionador tutelaría meros intereses propios de la Administración y no bienes jurídicos. Zornoza (1992) en ese sentido manifiesta que la Administración no tiene intereses propios, pues siempre estará orientada a su fin de salvaguardar el interés general, su posición no constituye objeto de tutela en sí misma.

¹⁷ Es preciso señalar que, si bien el delito penal y la infracción administrativa tutelan los mismos bienes jurídicos, la configuración de ambos deberá ser respetuosa del principio non bis in ídem. Dicho principio se encuentra regulado en el numeral 11 del artículo 248 del TUO de la LPAG de la siguiente forma: “No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento (...)”.

intimidatorias y represivas; las infracciones tributarias al tener una sanción represiva asociada a su comisión forman parte de esta rama (Sainz de Bujanda, 1967).

Lo dicho por Sainz de Bujanda nos permite reforzar nuestra afirmación anterior. Tanto el ilícito penal como el ilícito administrativo tienen idéntica naturaleza siendo que ambas herramientas pueden proteger los mismos bienes jurídicos. En ambos casos se trata de conductas infractoras que merecen una sanción represiva. El legislador podrá optar por una u otra herramienta conforme a la política legislativa que adopte cada ordenamiento.

En esa línea, Alonso (1999) expresa que las normas que conforman el derecho tributario sancionador constituyen normas penales “incrustadas” en textos tributarios por estar vinculadas al fenómeno tributario la materia sobre la que versan. Es decir, para el autor el ilícito tributario es realmente un ilícito penal, y por ello concluye que la diferencia entre ambos radica en los órganos que aplican la sanción: en el primer caso los órganos de la Administración, en el segundo, los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial (Alonso, 1999).

Observamos también que Samhan (2012) indica que el derecho tributario sancionador se trata de un derecho penal particular que también tiende a la protección de bienes jurídicamente relevantes para la sociedad. Nuevamente observamos que se ratifica la idéntica naturaleza entre ambos ilícitos, siendo que algunos consideran inclusive al ilícito tributario como un tipo de ilícito penal.

A continuación, advertiremos que al ser el ilícito penal y el ilícito administrativo sustancialmente idénticos, presentando diferencias meramente formales, corresponde la aplicación de los principios garantistas que iluminan la rama penal al ámbito del derecho administrativo sancionador.

2.3 Aplicación de los principios garantistas del derecho penal al ámbito del derecho administrativo sancionador

En tanto el derecho penal y el administrativo sancionador provienen del único *ius puniendi* del Estado, ambas ramas se sujetan a principios de la misma identidad. Las garantías y valores constitucionales aplicables se expanden, preservando algunas diferencias naturales (Nuño, 2016).

Al no existir distinción sustancial entre infracciones administrativas y penales, se exige que el derecho administrativo sancionador respete los principios fundamentales del derecho penal en la aplicación de sanciones tales como tipicidad, legalidad, culpabilidad, antijuricidad, *nen bis in ídem*, entre otros (Abanto, 2014).

Ello permite evitar posibles arbitrariedades al imponerse sanciones administrativas, dentro de las que se comprenden las tributarias. La aplicación de los principios cardinales del derecho penal permite fortalecer la situación jurídica del administrado o contribuyente frente a los riesgos que trae una expansión incontrolada de la discrecionalidad administrativa o la laxitud de normas.

Es deseable que la actividad jurisdiccional de la Administración se ejerza con formas y garantías que la aproximen a un auténtico proceso. Esta finalidad será posible si en el ámbito tributario rigen efectivamente tales principios básicos (Sainz de Bujanda, 1967). Sólo así los administrados podrán concebir al procedimiento de imposición de sanciones administrativas como uno justo que se enmarca dentro de un Estado Constitucional y Social de Derecho.

Sánchez (2009) afirma que el derecho penal debe constituir una pauta técnica y punto de referencia para el derecho administrativo sancionador. Ello en tanto el ordenamiento penal no sólo está más avanzado en su dogmática, sino que otorga una visión garantista ante la imposición de sanciones que constituyen un mal o una aflicción.

Así, la identidad sustancial de infracciones penales y administrativas acarrea la aplicación de principios comunes como los de legalidad, tipicidad, culpabilidad, entre otros. Ferreiro (1999) destaca que, además de estos principios, deberán aplicarse también las garantías procedimentales reconocidas en la Constitución.

A modo de ejemplo, véase que el artículo 25 de la Constitución española regula conjuntamente los principios que resultan aplicables a los ilícitos penales y a las infracciones administrativas. Ello en virtud de la sustancial identidad de ambas clases de ilícitos y que son expresiones de un único *ius puniendi* (López, 2014).

El Tribunal Constitucional peruano también ha afirmado en la sentencia recaída en el expediente No. 2050-2002-AA/TC que los principios básicos del derecho penal son de aplicación al ámbito sancionador administrativo. Tales principios permiten garantizar los derechos fundamentales de aquellos a los que se les atribuye la comisión del delito o infracción administrativa (Tribunal Constitucional, 2003).

En la misma línea, en la sentencia recaída en el expediente No. 1873-2009-PA/TC se reconoció que los principios generales del derecho penal son de recibo, con ciertos matices, en el derecho administrativo sancionador. Cuando menos conviene tener en cuenta el principio de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad de la sanción (Tribunal Constitucional, 2010).

De igual forma, en la sentencia recaída en el expediente No. 2098-2010-PA/TC, se manifestó que el derecho al debido proceso en el ámbito administrativo sancionador exige que el procedimiento contemple los principios constitucionales fundamentales que limitan la potestad disciplinaria (Tribunal Constitucional, 2011).

Sánchez (2009) manifiesta que la teoría según la cual la traslación de los principios penales al derecho sancionador administrativo debe hacerse con determinados matices, genera un régimen muy impreciso. Añade que, en ningún caso, será posible desconocer la aplicación de los principios esenciales para el derecho punitivo. Los matices no pueden perjudicar el contenido esencial de las garantías de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Por su parte, López (2014) indica que los matices de proyección de los principios penales en el derecho sancionador administrativo no pueden justificar, en ningún caso,

regulaciones que permitan la “autoliquidación de sanciones”. Ello produce una grave vulneración a las garantías de presunción de inocencia y debido proceso.

Consideramos que la aplicación de los principios fundamentales del derecho penal (tales como legalidad, tipicidad, antijuricidad, proporcionalidad y culpabilidad) resulta esencial en el procedimiento de imposición de sanciones administrativas. Ello debido a que sólo mediante la consideración de tales principios se dota a los administrados de mecanismos de defensa suficientes frente a las consecuencias gravosas que acarrea la sanción.

3 El sistema sancionador tributario y los principios garantistas de los derechos de los contribuyentes frente a la imposición de sanciones

3.1 Concepto de infracción tributaria

Como se especificó anteriormente, mediante su función punitiva o *ius puniendi*, el Estado determina las conductas que son consideradas como punibles. Tales conductas acarrearán la imposición de una sanción gravosa para quien las realice, en tanto se les valora como quebradoras del orden social que busca controlar y garantizar el Estado.

El término infracción proviene del latín *infractio* que significa “rotura” y, además, es definido por la Real Academia Española (2022) como “transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral lógica o doctrinal”. Se incurre en infracción cuando se viola una norma, por los actos contrarios al derecho (Lomeli, 1961).

Sainz de Bujanda (1967) afirma que una infracción del orden jurídico implica una amenaza o “ruptura transitoria” de la seguridad e idea de justicia que rigen la vida social. El ordenamiento jurídico busca garantizar que las realidades sociales sean como “deben ser”, como establecen las normas jurídicas, por lo que una infracción amenaza dicho fin. El orden jurídico es un bien del que todo el cuerpo social disfruta, por lo que es la sociedad la víctima de cualquier tipo de infracción (Sainz de Bujanda, 1967).

Es posible afirmar que, en el núcleo central del concepto jurídico, como en el uso corriente del término infracción, se destaca la característica de ser un comportamiento que contraviene el mandato de una regla de derecho. Si aplicamos dicho término al ámbito tributario tendremos que una infracción será aquella vulneración de una norma que regula a la institución del tributo.

Las infracciones tributarias constituyen toda acción u omisión por parte de un sujeto pasivo que impliquen una transgresión de una norma jurídica de la que provienen obligaciones sustantivas o deberes formales de colaboración con la Administración (Sainz de Bujanda, 1967). Es decir, será una situación de la que derive una infracción aquella en la que el sujeto pasivo no cumple con las obligaciones o deberes previstos en una norma tributaria.

Siguiendo a Ferreiro (1999) tenemos que la infracción tributaria supone la violación de las normas tributarias que regulan los tributos, allí radican sus límites objetivos. En cuanto a los límites subjetivos, agrega el autor que podrán cometer infracciones todos

los que ocupan una situación pasiva en las relaciones tributarias, aquellos que tienen deberes y obligaciones tributarias.

Aquél que viola una norma de derecho tributario tendrá responsabilidad por infracción tributaria. Esta violación tiene carácter de derecho público porque su transgresión afecta intereses públicos, particularmente el que el Estado cuente con los recursos necesarios para sustentar los gastos públicos (Lomeli, 1961). En ese sentido, Villegas (2005) destaca que la infracción tributaria perjudica la actividad financiera estatal pues con la omisión al pago no se está ayudando con el Estado y su necesidad de los recursos fiscales para cumplir sus fines.

Al constituir la infracción tributaria un comportamiento que transgrede una norma jurídica tributaria, afectando intereses públicos, el infractor será retribuido con sanciones de tipo administrativo, penal o civil. Las sanciones a aplicar dependerán de la política de cada sistema jurídico (Ríos, 2005).

Huamaní (2019) afirma que la infracción tributaria implica la realización de una conducta (acción u omisión) antijurídica (materializada en la violación de normas tributarias). Asimismo, señala que para que dicha conducta califique como infracción debe estar tipificada como tal por ley (Código Tributario, otras leyes o decretos legislativos). Aquí se destaca el principio de tipicidad que desarrollaremos más adelante.

Por su parte, Samhan (2019) señala que para que exista infracción, no es suficiente que tenga lugar una acción u omisión que trasgreda una norma tributaria (norma primaria). Sino que debe existir necesariamente una norma que disponga que tal conducta trasgresora constituye infracción tributaria (norma secundaria).

En ese sentido, Alva et. al (2019) señalan que, si bien no existe norma secundaria sin norma primaria, se observa que existen normas primarias que no tienen asociadas una norma secundaria. Es decir, se establecen obligaciones cuyo incumplimiento no es sancionado. Ello se debe a que el Código Tributario peruano solo sanciona el incumplimiento de algunos deberes formales (Alva et. al, 2019), no de todos.

De lo dicho por los autores presentados podemos deducir algunas características de la infracción tributaria. En primer lugar, se trata de un comportamiento por acción u omisión tipificado en una norma de rango de ley. En segundo lugar, dicha conducta infractora implicará la contravención al mandato u obligación dispuesta por una norma tributaria. Por último, cuando se incurre en infracción no sólo se atenta contra la formalidad de una norma, sino también contra los intereses públicos que conforman el orden social.

En este punto corresponde observar la definición que establece la normativa tributaria peruana sobre el concepto analizado. El artículo 164 del Código Tributario define a la infracción tributaria de la siguiente forma:

“Art. 164.- Concepto de infracción tributaria

Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.

En ese sentido, para el legislador peruano la infracción tributaria será todo comportamiento ejecutado por un contribuyente que sea contrario a lo establecido por la norma tributaria. No cabe, a la luz de tal definición, distinguir sobre la naturaleza de tal conducta violatoria (voluntaria o no) ni sobre el tipo de norma que se incumple (sustancial o formal)¹⁸.

En adición a lo dicho, Pontón (2019) señala que pueden incurrir en infracciones tributarias no sólo el deudor tributario, pues es posible sancionar también a aquellos obligados por infracciones formales que no tengan deuda tributaria, siempre que tal conducta esté tipificada como infracción en la normativa tributaria. Se destaca aquí el elemento de tipicidad, que debe concurrir necesariamente para la configuración de la infracción.

Para la constitución de una infracción, en muchos casos será necesario que la Administración Tributaria detecte el incumplimiento incurrido por el contribuyente. Existen casos en los que el contribuyente incurre en la conducta infractora, sin embargo, logra subsanarla antes de la detección, no llegando a configurarse nunca la infracción.

Flores (2019) ejemplifica lo indicado con el caso de la obligación de llevar libros exigidos por la normativa tributaria. Llevar los libros atrasados constituye un incumplimiento; sin embargo, existe un plazo de días antes de que se detecte y configure la infracción para subsanar y cumplir con la obligación. El incumplimiento en dicho plazo de días no configura infracción.

Hemos presentado hasta aquí algunas definiciones y características esbozadas por la doctrina sobre la noción de infracción tributaria. Ahora, para tener una aproximación más profunda sobre este concepto, analizaremos los elementos que conforman a este tipo de infracción.

3.1.1 Elementos de la infracción tributaria

Pérez (1994) al definir infracción tributaria, presenta los elementos que componen dicho concepto, a la luz del esquema de los ilícitos penales: 1) la acción, 2) la tipicidad, 3) antijuricidad, d) culpabilidad y e) punibilidad. Tradicionalmente, los elementos de la infracción tributaria se han asociado a los postulados de la teoría del delito. Por ello, la infracción tributaria se reconoce como acción típica, antijurídica e imputable a su autor (López, 2014).

En primer lugar, debemos recordar que, si bien la doctrina caracteriza a la infracción tributaria como una acción, precisamos que la conducta infractora no sólo puede recaer en una acción sino también en una omisión. Pensemos en el caso de un contribuyente

¹⁸ Cabe señalar que el artículo 165 del Código Tributario dispone que “la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente”.

que no presenta su declaración jurada determinativa en el plazo previsto, o en el intermediario que se niega a entregar la información a la que está obligado. No estamos ante conductas de hacer que constituyen una acción, sino de no hacer que reflejan una omisión.

Sobre la tipicidad, debe observarse primero que es uno de los componentes que conforman el principio de legalidad. En virtud de este último principio, la conducta que constituye infracción debe estar expresamente mencionada o incluida en alguna norma de rango legal, caso contrario no podrá configurarse una infracción.

En materia de derecho sancionador, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 08957-2006-PA/TC ha afirmado que el principio de legalidad prohíbe atribuir la comisión de una infracción si ésta no está previamente determinada en la ley. En específico, en la sentencia recaída en el expediente No. 010-2002-AI/TC, el Tribunal afirmó que este principio impone tres exigencias: la existencia de una ley (*lex scripta*), que la ley sea anterior al hecho sancionado (*lex praevia*) y que esta describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (*lex certa*).

Sobre este último aspecto recae el principio de tipicidad. El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 2192-2004-AA/TC concluye que la tipicidad es una concreción del principio de legalidad que opera como un límite impuesto al legislador administrativo. Las normas que definen sanciones administrativas deben estar redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a los ciudadanos comprender sin dificultad la conducta que resulta proscrita bajo amenaza de sanción.

Siguiendo a López (2014), la descripción de la acción u omisión debe ser precisa y en ella debe definirse indubitablemente qué conductas son las que acarrearán una sanción. Ferreiro (1999) añade que el principio de tipicidad exige una delimitación precisa de la conducta antijurídica, excluyéndose cualquier tipo indeterminado o abierto.

Martín, Lozano y Tejerizo (2016) resaltan que la ley ordinaria debe establecer los elementos esenciales de las infracciones y sanciones, no pudiendo ser estos elementos delegados a una regulación reglamentaria. Así, son inconstitucionales las sanciones por conductas que no están claramente tipificadas como infracciones.

Por último, Delgado (2011) señala que una conducta infractora es típica si existe identidad entre los hechos que la componen y aquellos detallados en la norma jurídica. De esta forma, será imposible calificar un comportamiento como infracción si los hechos no se subsumen dentro del tipo infractor establecido por ley.

Sobre el siguiente elemento, antijuricidad, Pérez (1994) manifiesta que se encuentra presente en la infracción tributaria tanto en su aspecto formal como en su aspecto sustantivo. Si bien el primero se puede asemejar al elemento tipicidad, el segundo refiere a “la existencia de `bienes jurídicos´ cuya lesión o, en su caso, puesta en peligro, es necesaria para la aplicación de sanción” (Pérez, 1994, p. 270).

Véase pues que descarta el autor la configuración de infracciones tributarias como ilícitos meramente formales. No es posible que una infracción tributaria se configure por

el mero hecho de vulnerar una norma (antijuricidad formal), sino que también se requiere que la conducta infractora lesione o ponga en riesgo el bien jurídico tutelado (antijuricidad material).

Delgado (2011) coincide con ello al manifestar que la infracción tributaria no puede ser el mero incumplimiento de una obligación. La infracción puede tener como base dicha conducta, pero será necesario además que el incumplimiento califique como un desvalor socialmente reprobado y, por ello, tipificado expresamente en la normativa tributaria.

Según Sánchez (2009) la infracción tributaria se debe configurar en virtud del bien jurídico que pretende proteger. Sólo se deben tipificar conductas que lesionen valores socialmente relevantes que protejan bienes jurídicos. La esencia de la infracción radica en la imposición de un mal o castigo por un ataque particularmente dañino a bienes jurídicos.

Es garantía fundamental de todo el ordenamiento punitivo que se sancionen solamente conductas que lesionan o ponen en peligro bienes jurídicos. El bien jurídico constituye un límite material al *ius puniendi* (Sánchez, 2006).

Por último, sobre los últimos dos elementos, encontramos que una acción típicamente antijurídica sólo es punible si se puede reprochar a su autor el haberla cometido (Sánchez, 2020). Se exige la personalidad de las sanciones: el aspecto subjetivo de la conducta infractora debe recaer en la persona que participó en la conducta ilícita, sólo aquella puede actuar con dolo o negligencia (López, 2014).

Martín, Lozano & Tejerizo (2016) resaltan que el autor de una infracción tributaria sólo puede ser castigado con una sanción y asumir los efectos de su incumplimiento cuando sea culpable. El principio según el cual sólo pueden ser sancionados los sujetos que resulten responsables de los hechos que constituyen infracción, es una traslación del principio de culpabilidad.

En esa línea, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 2868-2004-AA/TC, afirmó que la sanción, penal o disciplinaria, solo puede sustentarse en la comprobación de responsabilidad subjetiva del agente infractor de un bien jurídico. No es constitucionalmente válido que una persona sea sancionada por un acto o una omisión de un deber jurídico que no le sea imputable.

Hemos presentado hasta aquí los que, según nuestro mejor parecer, configuran los elementos indispensables para la configuración de la infracción tributaria. Será conducta que constituya infracción toda aquella acción u omisión, prevista detalladamente en una norma con rango de ley, que vulnere una regla tributaria. El sujeto que incurra en infracción será merecedor de una sanción porque con su comportamiento lesionó o puso en peligro bienes jurídicos socialmente relevantes. Este último punto será materia de exposición en el siguiente acápite.

3.1.2 Los bienes jurídicos tutelados por la infracción tributaria

Como se ha señalado anteriormente, una infracción tributaria consiste en la realización de una conducta que trasgrede una norma tributaria. Para que se configure una infracción, será necesario que una norma con rango legal establezca que la conducta realizada por el contribuyente constituye infracción. Sin embargo, limitarnos a esta definición no es suficiente, pues el elemento antijuricidad exige que la conducta no solamente esté prevista taxativamente en la norma, sino que además ésta haya dañado o puesto en peligro bienes jurídicos socialmente relevantes.

¿Siempre ha sido unánime afirmar que el ilícito administrativo o tributario protegen bienes jurídicos? No, recordemos que cierta doctrina liderada por Goldschmidt sostenía que sólo el derecho penal tutelaría los menoscabos producidos a los bienes jurídicos. La infracción administrativa constituiría una mera lesión a los intereses propios de la Administración.

En particular, la infracción tributaria tendría un objetivo recaudatorio al servir como auxilio o apoyo a la función de fiscalización, generando una recaudación activa y veloz. Con la sanción aplicable se estaría auto-tutelando a la Administración, al ser esta última un objeto de protección en sí mismo (Sánchez, 2009); y serían impuestas a aquellos que vulneren el buen orden administrativo, en otras palabras, la organización y orden interno de la Administración (García de Enterría, 1976).

Aquí queremos explicar por qué, a nuestro juicio, no resulta posible concebir a la Administración Pública, o sus intereses propios o individuales, como objeto de tutela del derecho administrativo sancionador. Este planteamiento nos permitirá sustentar la conclusión según la cual la infracción administrativa y la tributaria protegen bienes jurídicos socialmente relevantes, aunque la segunda puede ser más específica, pero en ningún caso protege un interés particular de la Administración.

Corresponde preguntarnos entonces, ¿es posible que el derecho administrativo sancionador tributario tutele intereses propios de la Administración y no bienes jurídicos? ¿Es cierto que la infracción y sanción tributaria tutelan un interés individual de la Administración Tributaria?

Desde ya planteamos nuestra conclusión: no resulta posible atribuir a la Administración Pública intereses propios o uno de tipo individual. Y es que no sólo tenemos que la Administración tiene como único fin satisfacer un interés general colectivo, sino que, además, como se adelantó en el acápite 2.2, el derecho administrativo sancionador tutela bienes jurídicos socialmente relevantes.

En esa línea, Zornoza (1992) descalifica la hipótesis de que el derecho administrativo sancionador tutela intereses propios de la Administración, ya que la Administración Pública “sirve con objetividad los intereses generales y actúa con sometimiento a la ley y al derecho, carece de otros intereses que los consagrados por el ordenamiento jurídico en su conjunto” (p. 37).

Toda actuación estatal debe siempre estar direccionada a la satisfacción del interés general. No resulta posible que las infracciones tributarias se configuren bajo el pretexto de haberse lesionado un interés meramente administrativo o un interés individual de la

Administración Tributaria. Sólo debe sancionarse si se ha dañado o puesto en peligro un bien jurídico.

De hecho, la Administración *per se* no constituye un objeto de protección, “su posición no es objeto de tutela porque en sí misma sea merecedora de protección alguna, esto es, para garantizarle las prestaciones necesarias para su funcionamiento” (Zornoza, 1992, p. 39).

La Administración no tiene intereses propios, pues siempre estará vinculada a los de interés general. En cualquier caso, si se considera que existen intereses propios estos jamás podrían diferenciarse del interés general, que es el que orienta y encamina cada actuación estatal. En ese sentido, carece de sustento anunciar posibles intereses propios o uno individual de la Administración pues ello significaría desconocer directamente la naturaleza y finalidad de la actividad administrativa pública.

El interés general o público (nociones que son sinónimas al hacer referencia a aspectos colectivos) se caracterizará por satisfacer una necesidad colectiva. El interés público estará dado por el sentir mayoritario y homogéneo del pueblo que manifiesta sus convicciones al aprobar un texto constitucional (De Cores y Cal, 2007).

Nótese que el interés público está plenamente asociado con la idea de colectividad. Así lo manifiesta Escola (1989) al afirmar que “el interés público es el resultado de un conjunto de intereses compartidos y coincidentes de un grupo mayoritario de individuos, que se asigna a toda la comunidad como consecuencia de esa mayoría” (p. 249-250).

El interés general se asocia directamente al interés de la colectividad general, entendiendo que con su protección se beneficia a la sociedad en conjunto. Es su característica colectiva (y no individual) la que lo hace constituirse como un bien jurídico relevante, como un interés digno de protección por el ordenamiento jurídico.

Véase que el interés público prevalecerá por encima del interés privado del individuo no en sacrificio de este último, sino únicamente en desplazamiento o su sustitución, quedando el derecho de ser compensado salvaguardándose el interés privado (De Cores y Cal, 2007). El interés público prevalece sobre los intereses individuales que se le opongan o lo vulneren, relegándolos o reemplazarlos, sin eliminarlos completamente o aniquilarlos (Escola, 1989).

¿Quién es el ente encargado de la protección del interés general o público? Previamente a responder ello es importante notar que este interés es una idea intangible que preexiste a cualquier entidad a la que se le haya encargado su protección. El interés general es un concepto tan superior que la existencia de su ente protector estará supeditada a la satisfacción de dicho interés.

Ahora, es importante observar que el TUO de la LPAG ha establecido que la Administración Pública tiene como fin salvaguardar el interés público o general (términos que, hemos dicho, pueden ser utilizados indistintamente). Así, el artículo III de su Título Preliminar dispone que la norma busca que “la actuación de la Administración Pública

sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general”.

Es la propia ley quien atribuye que toda actuación realizada por la Administración debe tener como fin la protección de un interés superior: el interés general que, hemos concluido, satisface una necesidad colectiva. No es una finalidad de la Administración Pública tutelar un interés propio o individual distinto a dicho interés general que beneficia a la comunidad.

Véase que tan relevante es la protección de dicha finalidad pública, que ésta se ha establecido como un requisito de validez de todo acto administrativo. El artículo 3 del TUO de la LPAG afirma que los actos administrativos necesariamente deben adecuarse a las finalidades de interés público “sin que pueda habilitarse [al órgano emisor del acto administrativo] a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley”.

Todo acto administrativo que agravia el interés público, desviándose de dicha finalidad innata, contendrá un vicio de nulidad. Y es que los actos administrativos deben tender necesariamente a realizar o satisfacer un interés general, siendo que la infracción administrativa debe tutelar bienes jurídicos socialmente relevantes.

La Administración Pública consiste siempre en una actividad teleológica, más específicamente una actividad para alcanzar fines valiosos para el hombre. La Administración Pública es definida como “aquella actividad que se lleva a cabo para alcanzar fines que son públicos, generales o comunes, es decir, que interesan al público, o por lo menos a una mayoría de ese público” (Escola, 1989, p. 37).

La finalidad primordial de la Administración es la de satisfacer necesidades públicas de las personas que habitan en el territorio de una nación. El sentido de la Administración constituye en ser una actividad servicial para la realización del interés público o bien común (Cassagne, 2010).

Por lo tanto, si el interés público es el único norte de la Administración, de ninguna forma se podría afirmar que existen intereses propios o individuales de la Administración, ésta carece de intereses distintos a los consagrados en el ordenamiento jurídico. La Administración como concepto existe en función de la protección de intereses generales (Zornoza, 1992).

Nuevamente, si existiesen intereses propios de la Administración, estos nunca podrían diferir al de interés general. Por ello carece de sustento formular una proposición teórica como interés individual de la Administración, pues ello implicaría desatender la naturaleza innata de la actividad administrativa pública.

La Administración Tributaria no se puede desviar de esa búsqueda de satisfacción del interés general, siendo que toda su actividad debe beneficiar a la colectividad en su conjunto. El objeto de tutela no será la posición de la Administración en sí misma

(Zornoza, 1992), sino que será el interés general al que está encomendado sus actuaciones.

Es decir, la Administración Pública es un ente automatizado que sólo sirve al interés general. Todas las potestades públicas de la Administración (como la sancionadora, la de autotutela administrativa o la de limitación) quedan sujetas a esta finalidad de protección (Morón, 2021).

Por lo tanto, manifestamos que no es posible atribuir intereses propios a la Administración Tributaria y, en general, no es posible hacerlo respecto de la Administración Pública. La Administración tiene como único fin tutelar y velar por el interés público, que constituye un bien jurídico relevante.

Lo dicho nos permite concluir, siguiendo a Zornoza (1992), que el derecho administrativo sancionador, al igual que el derecho penal, protege bienes jurídicos y no intereses propios o uno individual de la Administración. Tanto el ilícito penal como el ilícito administrativo tienen como fin tutelar bienes jurídicos, siendo que “los mismos bienes jurídicos pueden ser objeto de protección, indistintamente, a través del sistema sancionador administrativo o mediante el empleo de los instrumentos de represión penal” (Zornoza, 1992, p. 40).

La configuración de una infracción tributaria debe estar vinculada siempre a un bien jurídico protegido. Ello se deriva también de la identidad sustancial que existe entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, ambos son expresiones de un único *ius puniendi* estatal. Habiendo descartado las antiguas teorías lideradas por Goldschmidt que postulaban que el derecho administrativo sancionador no protege bienes jurídicos, corresponde ahora definir qué entendemos por bien jurídico.

El bien jurídico es el concepto que le da justificación al castigo sufrido por un individuo como consecuencia de su conducta realizada. Toda infracción tipificada por ley debe estimar dentro de sí un bien jurídico socialmente relevante que busque tutelar. Por ello, sólo deberá aplicarse una sanción si es que el individuo lesiona o pone en peligro dicho bien protegido.

El concepto de bien jurídico nace en el derecho penal. A partir de él se afirma que el derecho penal sólo debe proteger conductas que dañen bienes jurídicos y los tipos penales solamente deberían interpretarse en ese sentido. “El ejercicio del *ius puniendi*, a través del Estado, solamente se vería legitimado a través del objetivo de proteger bienes jurídicos” (Abanto, 2007, p. 2).

Abanto (2007) destaca que no es deseable un concepto taxativo y cerrado de bien jurídico. Frente a ello, propone un concepto con un mínimo de contenido, que necesariamente debe “contener valores, intereses, condiciones básicas, mínimas para la coexistencia pacífica de los ciudadanos en una sociedad organizada bajo un Estado Social y Democrático de Derecho” (p. 36).

El Tribunal Constitucional peruano, en la sentencia recaída en el expediente No. 0006-2014-PI/TC, afirmó que son bienes jurídicos de relevancia constitucional no sólo

aquellos expresamente considerados en la Constitución, sino también aquellos que surgen implícitamente de los expresamente tipificados (Tribunal Constitucional, 2020). Lo dicho por el Tribunal Constitucional es coherente con la cláusula *númerus apertus* regulada en el artículo 3 de la Constitución¹⁹, según la cual son dignos de protección no solo los derechos establecidos expresamente, sino cualquiera que se derive del principio de dignidad humana.

Presentadas algunas definiciones del concepto nos preguntamos cuáles son las funciones del bien jurídico. Entre las funciones que cumple encontramos las funciones crítica, sistemática e interpretativa o dogmática. En orden de esta última función, al interpretarse los elementos del tipo penal, el bien jurídico permitirá delimitar los alcances de una prohibición, determinar si existiría una causa que justifique la lesión al bien jurídico (preeminencia de otro interés social), fijar la magnitud de la pena, etc. (Abanto, 2007).

En adición adviértase que, como tendremos oportunidad de desarrollar más adelante, de la teoría de los bienes jurídicos se desprende además que la sanción debe ser proporcional al daño causado al bien protegido. Mientras que un daño menor será merecedor de un castigo de menor intensidad, un menoscabo más perjudicial merecerá un reproche de mayor intensidad.

Linares (2020) marca que el legislador no inventa los bienes jurídicos, sino que analiza las realidades sociales necesitadas de protección y conforme a ello les otorga el rango de bien jurídico. Los objetos tutelados constituyen bienes jurídicos porque prejurídicamente resultan meritorios de protección.

Por su parte, Yacolca (2012) caracteriza al bien jurídico como aquél que da contenido material al injusto y justifica la imposición de una pena por lesionarlo o ponerlo en peligro. Es decir, la imposición de un castigo al infractor estará legitimada siempre que su comportamiento haya lesionado o puesto en peligro el bien jurídico.

Asimismo, se destaca que el bien jurídico no solamente refleja el objeto que busca proteger el legislador, sino que además expresa el fundamento de dicha protección. En ese sentido, no podría denominarse bien jurídico a cualquier interés individual, sino que éste debe poseer una justificación intrínseca para considerarlo relevante socialmente (Yacolca, 2012).

Dicho esto, corresponde preguntarnos cual es el bien jurídico tutelado por el derecho tributario sancionador, que establece infracciones tributarias y aplica sanciones del mismo tipo. La respuesta a esta pregunta nos permitirá delimitar de manera más pulcra los elementos necesarios para la configuración de una infracción tributaria. Recordemos que el contribuyente sólo será merecedor de un castigo si su conducta pone en peligro o lesiona directamente el bien jurídico protegido por la infracción tributaria.

¹⁹ El artículo 3 de la Constitución establece que “[l]a enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”.

Preliminarmente afirmamos que el bien jurídico tutelado por el derecho tributario sancionador recae en la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Es en virtud de la recaudación tributaria que el Estado puede generar los recursos necesarios que le permitirán posteriormente garantizar la satisfacción de necesidades públicas.

Recordemos que el pago del tributo es el instituto medular del derecho tributario, porque gracias a dicho ingreso de dinero a las arcas fiscales, posteriormente se podrá atender las exigencias públicas de aquellos que conforman la sociedad. Es en ese sentido que Ferreiro (1999) afirma que la obligación de pagar tributo es el vínculo fundamental entre el contribuyente y el Estado.

Si bien la relación jurídica tributaria es compleja y comprende una serie de vínculos además de la obligación sustancial de pago del tributo, todos ellos son reconducibles a dicha obligación principal o sustancial. Las obligaciones formales existen como instrumento para satisfacer ese interés principal, no se tutelan porque en sí mismas sean dignas de protección (Zornoza, 1992, p. 40).

Es mayoritaria la doctrina que entiende que el bien jurídico protegido por la infracción tributaria consiste en la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. En esa línea, Ríos (2005) apunta al erario público como bien jurídico tutelado.

Señala que las infracciones tributarias por incumplimiento de la obligación sustancial se denominan “infracciones de daño” porque lesionan inmediatamente el bien; mientras que los incumplimientos de obligaciones formales serían “infracciones de peligro” porque no lo lesionan directamente, sino que únicamente lo ponen en riesgo contingente (Ríos, 2005).

Sin perjuicio de lo dicho, algunos autores postulan adicionalmente otros bienes jurídicos que conformarían el ámbito de protección del derecho sancionador tributario. Es decir, la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo no sería el único bien tutelado.

Así, Delgado (2011) señala que se pueden establecer dos enfoques complementarios sobre el bien jurídico protegido en el derecho tributario sancionador. El primero de ellos señala que el bien tutelado recae en el erario público como expresión de recaudación completa de los impuestos. El segundo, parte de la premisa que la legislación sancionadora no sólo tutela la actividad puramente recaudatoria, sino también otras funciones de los tributos atribuidas por cada ordenamiento (Delgado, 2011).

¿Qué otras funciones cumplirían los tributos además de la recaudatoria? Se afirma que, a través de la creación del impuesto, el Estado puede no sólo garantizar la satisfacción de las necesidades de los individuos, sino también corregir distorsiones del mercado, contribuir a la redistribución del ingreso, desincentivar consumos, entre otros (Forero, 2020). Introducimos aquí el ejemplo del impuesto sobre las bebidas azucaradas, cuya imposición busca desestimular el consumo de este tipo de líquidos por parte de los individuos, no existiendo primordialmente una finalidad recaudatoria.

En la misma línea, Toledo (2017) destaca que el patrimonio fiscal es un bien jurídico tutelado por el ilícito tributario, pues directa o indirectamente el incumplimiento de la obligación tributaria acarrea un daño económico al fisco. Pero en adición²⁰ señala también que se protegen ciertas garantías constitucionales como la igualdad y libre competencia. Es decir, para la autora serían tuteladas igualmente finalidades extra fiscales que cumplen los tributos.

Por su parte, Linares (2020), interpretando el bien jurídico tutelado en el delito de tributario²¹, intuye que éste debe analizarse desde una perspectiva inmediata y otra mediata. El bien jurídico inmediato es el patrimonio de la Hacienda pública, cuantificable económicamente; por su parte, el mediato recae en las funciones que el tributo debe cumplir. Hemos señalado antes otras funciones, distintas a la recaudatoria, que resultan aplicables al tributo.

En el caso del Perú los tributos se insertan en el marco de un Estado Constitucional y Social de Derecho²². No es discutido que la función constitucional tributaria es la de dotar al Estado de los recursos económicos necesarios para satisfacer los deberes reconocidos en el artículo 44 de la Constitución (Landa, 2011). Consideramos que esta es la función principal de los tributos, la recaudatoria.

Sin perjuicio de ello, Landa (2011) reconoce otras funciones constitucionales a los tributos, como aquellas asociadas a la materialización de los valores de justicia y solidaridad. Cuando el Estado exige tributos considerando la capacidad contributiva de cada administrado, se genera una redistribución de la riqueza pues se permite brindar servicios esenciales a los sectores económicamente menos favorecidos (Landa, 2011).

Hasta aquí, observamos que la mayoría de la doctrina presentada coincide al menos en que existirían dos bienes jurídicos protegidos en el derecho tributario sancionador: la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo y otras finalidades extra fiscales, concepto que englobaría las funciones que cumplen los tributos en cada sistema jurídico, más allá de la recaudación.

Nuevamente, consideramos que la función tributaria primordial es la recaudatoria, es esta la función que resulta de mayor relevancia al interés público pues permitirá la posterior satisfacción de necesidades sociales. Sin perjuicio de lo dicho, resulta factible atribuir otras funciones extra fiscales a los tributos, dignas de protección, como la materialización de los valores de justicia o solidaridad o corregir distorsiones del mercado económico.

²⁰ Posteriormente daremos cuenta que Toledo también postula un tercer bien jurídico tutelado por los ilícitos tributarios al que denomina “el correcto funcionamiento del sistema tributario”.

²¹ Recuérdese que tanto el ilícito penal como el ilícito tributario, al ser sustancialmente iguales, protegen los mismos bienes jurídicos tutelados. Por ello las reflexiones sobre los bienes jurídicos protegidos por el delito tributario resultan aplicables para nuestro análisis sobre el bien materia de protección en el derecho sancionador tributario.

²² El artículo 43 de la Constitución establece que “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”.

Por otro lado, advertimos que hemos encontrado doctrina que postula otro bien jurídico tutelado en el derecho tributario sancionador, en adición a los dos anteriormente esbozados. Toledo (2017) por ejemplo propone como tercer bien jurídico protegido al “correcto funcionamiento del sistema tributario”.

La autora señala que la necesidad de considerar este bien jurídico radica en que es el que mejor permite comprender el principio de autodeterminación del impuesto. En un sistema en el que el contribuyente determina su obligación tributaria, y la Administración limita su función a fiscalizar o controlar dicha determinación, el cumplimiento de las obligaciones accesorias o formales resulta fundamental, incluso es tal vez más importante que el de la obligación sustantiva (Toledo, 2017).

De lo afirmado por Toledo seguimos que se busca destacar la relevancia del cumplimiento de obligaciones formales por parte de los administrados, que facilita las actividades de control de la Administración Tributaria que resultan trascendentales en un sistema de autodeterminación. No sólo resultaría necesario proteger o tutelar mediante la infracción tributaria el cumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo, sino también el de las obligaciones formales que coadyuvan directamente al funcionamiento apropiado de las labores de la Administración.

Siguiendo a la autora española, serían bienes jurídicos tutelados no solamente la recaudación tributaria y otras finalidades extrafiscales del tributo, sino también el que la Administración pueda funcionar o ejecutar apropiadamente sus actividades administrativas. Consideramos que en esa misma línea Radovic (1993) señala que la función tributaria²³ es un bien jurídico protegido por el derecho tributario sancionador, entendido como la actividad de la Administración que ejecuta su interés público y en virtud de la cual se le han otorgado prerrogativas y facultades.

Entendemos que mediante el bien jurídico denominado por Toledo como “correcto funcionamiento del sistema tributario” se tutelarían todas las actividades que realiza la Administración Tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, que finalmente concluirá con la satisfacción de la obligación sustancial. Se busca proteger no sólo la exacción del cobro del tributo en sí misma, sino todas las actividades administrativas que surgen con motivo de dicho vínculo.

¿Cuál es nuestra opinión respecto a considerar al funcionamiento apropiado del sistema tributario como un bien jurídico tutelado? En primer lugar, debemos manifestar que advertimos cierto riesgo de aceptarlo como bien jurídico, pues con ello se podría regresar a concepciones ya superadas como aquellas que postulaban que el ilícito tributario defendía intereses propios de la Administración.

Cuando se señala que merece tutela el correcto desempeño de las actividades o actuaciones de la Administración Pública, sin tener presente que estas sirven a un único

²³ Advertimos que la referencia a la función tributaria podría inducirnos al ámbito de las teorías justificativas del tributo, en virtud de las cuales se buscaba legitimar la intervención del Estado en la esfera jurídica de los administrados por concepto de tributo. Sin embargo, dicha discusión excede los fines del presente trabajo, por lo que al referirnos a función tributaria no aludimos particularmente a ninguna de estas teorías.

interés general, parece sugerirse que se reconoce a la posición de la Administración como objeto de protección en sí misma. Se corre ese riesgo cuando se afirma sin matices que las labores de la Administración, como aquellas efectuadas en virtud de su facultad de fiscalización, son dignas de protección *per se*.

Coincidimos con la crítica que formula Linares (2020) a la posición según la cual el bien jurídico en el delito fiscal recae únicamente en el normal desarrollo de la Administración conforme a las normas que regulan su ejercicio. Indica la autora que considerar como bien jurídico a la mera actividad de la Administración dirigida a gestionar los tributos, implicaría una forma de autoprotección de la Administración Tributaria (Linares, 2020).

Como se ha señalado antes, la posición de la Administración en sí misma nunca será merecedora de tutela. La Administración no tiene intereses propios, sino que ha nacido para satisfacer los intereses generales que recaen en toda la sociedad. En esa línea Pérez (1986) destaca que aún admitiendo que las infracciones tributarias pueden tutelar bienes distintos a la recaudación, no es posible concluir de forma simplista que el derecho tributario sancionador se limite a garantizar el buen orden administrativo.

Por lo tanto, si aceptamos al funcionamiento apropiado del sistema tributario como un bien jurídico tutelado, necesariamente debemos tomar conciencia que toda actuación de la Administración es un instrumento para la satisfacción de fines de interés general, como la recaudación tributaria.

El funcionamiento apropiado del sistema tributario no constituye un fin en sí mismo, sino que es un medio para alcanzar un fin ulterior. La Administración tiene como interés público fundamental y principal el proveer al Estado los recursos dinerarios que le permitirán posteriormente realizar su finalidad de satisfacción de necesidades públicas. Para los individuos que conforman la sociedad resulta importante que la Administración funcione correctamente con el objetivo que sus exigencias sociales se vean saciadas.

En segundo lugar, al afirmar que es un bien jurídico tutelado el funcionamiento apropiado del sistema tributario, se corre el riesgo de considerar que se trata de un bien jurídico omnicompreensivo, mediante el cual se podría tutelar toda actividad de la Administración destinada a la aplicación de los tributos y, además, a la recaudación tributaria en sí misma. Bajo esa concepción omnicompreensiva no tendría sentido diferenciar al bien jurídico de recaudación tributaria, pues este se encontraría comprendido dentro de uno más grande.

Por ello, buscando coherencia con los planteamientos antes esbozados, podemos aceptar dicho bien jurídico entendiendo que éste se limita a asegurar el correcto desenvolvimiento de las actividades de fiscalización o control de la Administración, que tienen un fin de interés general. Se trata de un bien jurídico distinto a la recaudación tributaria, que es el de mayor relevancia al permitir que el Estado cumpla con su fin de satisfacer necesidades públicas.

Dicho esto, aceptamos como bien jurídico tutelado por el derecho tributario sancionador, además de la recaudación tributaria y de las finalidades extra fiscales del tributo, al funcionamiento apropiado del sistema tributario, en el sentido previo antes señalado.

Las actividades o labores de fiscalización o control de la Administración son merecedoras de tutela siempre que se conciben como un medio para el logro de objetivos de interés general.

De hecho, aceptar este bien jurídico nos permitirá posteriormente sustentar nuestra propuesta de clasificación de infracciones tributarias aplicable al Perú, que desarrollaremos en el capítulo 2. Así, existirán infracciones tributarias que carecen de un impacto directo en la recaudación tributaria (bien jurídico de mayor relevancia), siendo que más bien tutelan inmediatamente el adecuado desempeño de las actuaciones de la Administración Tributaria en el proceso de aplicación de tributos.

A modo de ejemplo, será infracción que tutele dicho bien jurídico aquella que sanciona al contribuyente que no entrega a la Administración Tributaria la documentación requerida por esta última. También será infracción de este tipo la que castiga al administrado que no comunica el cambio de domicilio fiscal a la Administración, haciéndolo inubicable.

Mediante estas infracciones tributarias el contribuyente incumple obligaciones formales que resultan relevantes para las labores de fiscalización de la Administración Tributaria. A través de ellas se obstaculizan las facultades de la Administración para investigar o controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, se afecta el funcionamiento apropiado del sistema tributario.

Frente a todo lo expuesto nos preguntamos, ¿es posible establecer un orden de prelación o relevancia en los bienes jurídicos aceptados como tutelados por el ilícito tributario? ¿resulta posible afirmar que entre los bienes jurídicos protegidos existe uno al que finalmente se podría reducir cualquier actividad sancionadora por parte del Estado?

Nosotros reafirmamos que el principal fin de los tributos es generar los recursos necesarios al Estado que le permitirán posteriormente garantizar la satisfacción de necesidades públicas. Este es el bien jurídico social medular en el derecho tributario. Sin perjuicio de ello, también es posible tutelar otros bienes jurídicos, pero que siempre podrán ser reconducibles en última instancia a la recaudación tributaria.

Véase que si bien resulta posible atribuir finalidades extra fiscales al tributo, la más importante o primordial es la recaudatoria porque es la que proporcionará al Estado los ingresos para la posterior atención de necesidades sociales. De igual forma, las actividades administrativas o labores de la Administración Pública en el procedimiento de aplicación de tributos resultan merecedoras de tutela en tanto son un instrumento para garantizar la recaudación tributaria.

Cualquier otro bien jurídico que se postule como tutelado por el ordenamiento sancionador tributario preserva finalmente la recaudación. Recordemos que todos los vínculos formados entre el Estado y el contribuyente, como las obligaciones formales, persiguen un único fin e interés: el cobro del tributo. No puede analizarse el cumplimiento de obligaciones formales sin considerar lo que está detrás de ellas, la recaudación de ingresos. Es el cobro del tributo, que le permitirá posteriormente al

Estado satisfacer las necesidades sociales relevantes, el verdadero objeto tutelado que está detrás de cualquier planteamiento.

Por ello, concluimos que resulta posible afirmar que entre los bienes jurídicos aceptados como protegidos existe uno que es el más relevante de todos: la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Y es que la trascendencia del ordenamiento tributario radica en permitirle al Estado obtener los recursos para que pueda satisfacer las necesidades públicas.

¿Cuál es el bien jurídico que le permite de forma directa cumplir con dicho fin? La recaudación de ingresos por tributos. Nuevamente, el pago del tributo es el vínculo fundamental y, por ende, el instituto medular del derecho tributario.

Correspondería ahora analizar los criterios en los que se pueden clasificar las infracciones tributarias. En el Perú son escasos los intentos organizativos, frente a ello recurrimos a la doctrina internacional y allí encontramos una variedad de criterios clasificatorios, entre los cuales encontramos (1) en virtud del sistema de gestión tributaria, (2) en virtud de si se incumple una obligación sustancial u obligaciones formales, (3) en virtud de si se causa un perjuicio al fisco, entre otros.

Sin embargo, el estudio sobre la clasificación de las infracciones se desarrollará en el capítulo 2. Ello nos permitirá dedicarnos con mayor profundidad a su análisis, y a raíz de este último, pretender un intento clasificatorio aplicable a las infracciones tributarias en nuestro país.

3.2 Concepto de sanción tributaria

El derecho busca asegurar que la vida social se rija por la idea de justicia y con un designio de seguridad. Una infracción, como vimos, implica una amenaza o ruptura transitoria de dicha seguridad. Idealmente el derecho debería hacer imposible la comisión de infracciones, pero ello no es posible, por lo que frente a la infracción sólo queda aplicar un remedio: la sanción (Sainz de Bujanda, 1967).

La Real Academia Española (2022) define a la sanción como la “pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”. Se rescata de la descripción presentada la relación causa – efecto que existe entre una infracción y una sanción, al individuo que infringe la normativa a la que se encuentra obligado le corresponde soportar un castigo.

El castigo que representa la sanción implica un daño o sufrimiento, pues trae consigo la pérdida o limitación de bienes jurídicos tales como la vida, la libertad o el patrimonio (Radovic, 1993). En ese sentido, García de Enterría (1976) define a la sanción como “un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal” (p. 1).

Román (2009) erige que es riesgoso definir rigurosamente el concepto de sanción administrativa. Sin perjuicio de ello, plantea cuatro elementos que configuran su núcleo esencial: ser impuesta por un órgano administrativo, suponer un menoscabo de derechos o imposición de un deber a un individuo, ser establecida por el ordenamiento

como reacción a su afectación, y ser aplicada con un fin único que es la represión o castigo de un ilícito administrativo.

Coincidimos con lo expuesto por Román. La sanción administrativa será la respuesta ante la afectación de un administrado, mediante una conducta determinada, al ordenamiento jurídico. Asimismo, la sanción consistirá en un mal que será siempre la privación de un derecho o de un bien, por ejemplo, la pérdida de un derecho, imposición de una multa, entre otras.

Dentro del conjunto de sanciones administrativas encontramos a la sanción tributaria. Esta última es la medida que puede aplicar la Administración Tributaria frente a la comisión de una infracción por parte de un sujeto que conforma la relación jurídica tributaria. En esa línea Huamaní (2013) señala que la sanción tributaria es la punición o el castigo establecido por ley que se aplica al contribuyente que ha incurrido en una infracción tributaria (persona natural, jurídica u otro ente).

Pontón (2019) expresa que la sanción tributaria es la respuesta del ordenamiento ante el contribuyente que incumple su obligación derivada de la relación jurídica tributaria. Vemos en las definiciones propuestas por ambos autores el vínculo causa – efecto que existe entre el incumplimiento tributario tipificado como infracción y la sanción imponible a aquel contribuyente que incurrió en dicho incumplimiento.

Por su parte, Aneiros (2005) define a la sanción tributaria como “la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito” (p.22)

Nótese en la definición otorgada la referencia a los órganos administrativos que, en representación del Estado, aplican las sanciones tributarias. Recordemos aquí que es la Administración Tributaria la que tiene la potestad para imponer sanciones ante la comisión de una conducta infractora. Esta potestad debe ejercerse dentro de los límites previstos por el legislador, que normalmente están asociados a garantías de defensa de los administrados.

Por otro lado, Pérez (1986) destaca la similitud existente entre la sanción tributaria y aquella de tipo penal. En ese sentido, afirma que “las sanciones tributarias, tanto por su estructura como por su finalidad, constituyen medidas asimilables a las penas, aún cuando sean pronunciadas por una autoridad no jurisdiccional” (p. 361). Consideramos que lo expresado por el autor encuentra respaldo en la teoría de la identidad sustancial entre la infracción tributaria y el ilícito penal, al provenir ambas de un único ius puniendi estatal.

Analizando la legislación peruana, observamos que el Código Tributario dedica el Título I de su Libro Cuarto a regular las infracciones y sanciones tributarias. El artículo 165²⁴

²⁴ El artículo 165 del Código Tributario dispone que “[l]a infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión

establece que la infracción tributaria “será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente”. Es decir, el Código Tributario rescata la relación que existe entre la infracción como elemento originador y la sanción tributaria como consecuencia.

Así, frente a una conducta que constituya infracción, la Administración sancionará al contribuyente con las medidas coercitivas establecidas en los artículos 165 y 180 del Código Tributario, como podremos detallar más adelante. Esta sanción afectará intensamente la esfera jurídica del sujeto infractor, repercutiendo directamente en sus derechos y obligaciones.

Las sanciones serán aplicadas de conformidad con las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias que conforman el anexo del Código Tributario. Existen tres tablas, la Tabla I aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría; la Tabla II a personas naturales, que perciben renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las otras tablas; y la Tabla III a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado²⁵.

3.2.1 Clasificación de la sanción tributaria

Ferreiro (1999), en comentario a la anteriormente vigente Ley General Tributaria española, señala que las sanciones tributarias podían clasificarse en pecuniarias (multas de cuantía fija o proporcional) y no pecuniarias. Estas últimas podían consistir en la pérdida de un derecho (como el de obtener un crédito o beneficio tributario), la prohibición para contratar con la Administración y la suspensión del ejercicio profesional.

Pérez (1994), dilucidando también en España, agrega que las sanciones no pecuniarias podrían denominarse accesorias al ser aplicadas en adición a la multa pecuniaria. Añade que en varios casos la cuantía de la sanción pecuniaria constituye presupuesto para la imposición de las no pecuniarias.

Por su parte, en nuestro país el artículo 180 del Código Tributario²⁶ establece que la Administración Tributaria, por la comisión de infracciones por parte de los contribuyentes, puede aplicar cinco tipos de sanciones. Entre ellas encontramos (1) la multa, (2) el comiso de bienes, (3) el internamiento temporal de vehículos, (4) el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, y (5) suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por el Estado.

de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos”.

²⁵ En adelante, el “Nuevo RUS”.

²⁶ El artículo 180 del Código Tributario dispone que “[l]a Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código”.

Dicho artículo además establece que la multa se podrá calcular en función de (1) la Unidad Impositiva Tributaria²⁷, (2) de los Ingresos Netos²⁸, (3) de 4 veces el límite máximo de los Ingresos brutos mensuales²⁹ (para el caso de personas o entidades adscritas al RUS), (4) del tributo omitido, no retenido o percibido, no pagado o el monto aumentado indebidamente, y (5) del monto no entregado.

Pontón (2019) manifiesta que el Código Tributario peruano establece sanciones que pueden clasificarse en patrimoniales y limitativas. Si bien aceptamos la clasificación propuesta por la autora, consideramos que es más claro si denominamos ambas clases como pecuniarias y no pecuniarias, respectivamente. Ello nos permitirá observar qué sanciones tienen un contenido estrictamente económico y cuáles no.

Bajo esa premisa la sanción de multa es la única pena con contenido pecuniario que afecta el derecho de propiedad del contribuyente (Ruiz de Castilla et. al, 2017). Los otros tipos de sanciones (no pecuniarias) consisten en limitaciones al ejercicio de algunos derechos del contribuyente, como el derecho de uso sobre sus bienes o el derecho a contratar libremente con el Estado.

Cabe señalar por último que los artículos 181 a 184 del Código Tributario disponen las reglas aplicables a las cinco sanciones tributarias anteriormente presentadas.

3.2.2 Finalidad de la sanción tributaria

Llegados a este punto y entendiendo que la sanción tributaria es el castigo o menoscabo que aplica la Administración a aquel administrado que incurre en una conducta tipificada legalmente como infracción tributaria, cabe preguntarse cuál es la finalidad de la sanción. ¿Con qué objetivo debe aplicarse una sanción a aquel administrado que incurrió en infracción?

En el acápite anterior hemos esbozado que cierta doctrina plantea que uno de los elementos esenciales de la sanción administrativa radica en su fin único de represión o castigo de un ilícito administrativo (Román, 2009). Este elemento sería el que diferencia a la sanción de otras medidas represivas aplicadas por la Administración.

Saínez de Bujanda, ya en la década de los sesenta, afirmaba que la sanción tenía un principal carácter diferenciador que consistía en su fin represivo o punitivo. Sin perjuicio de ello señalaba también que mediante la sanción se buscaba intimidar al infractor actual y al infractor potencial de tal forma que la conducta infractora no se repita o no se llegue a cometer (Saínez de Bujanda, 1967).

Falcón y Tella y Falcón y Tella (2005) señalan que respecto de la finalidad de la sanción se han contrapuesto dos teorías, que a opinión de los autores son conciliables, la retribucionista y la utilitarista o preventiva. La primera señala que el castigo es merecido por el infractor como una expiación del daño causado; el merecimiento refiere a una mirada al pasado (Falcón y Tella y Falcón y Tella, 2005).

²⁷ En adelante, "UIT".

²⁸ En adelante, "IN".

²⁹ En adelante, "I".

En cambio, la segunda teoría utilitarista o preventiva es de tipo consecuencialista, pues se fija en la utilidad futura de la acción de sancionar. El castigo se justifica si es que es útil para evitar un daño futuro (Falcón y Tella y Falcón y Tella, 2005).

Ramírez (2007), en la línea de sustentar la doble finalidad, presenta a la sanción administrativa como expresión de la autoridad represiva. El objeto de la sanción recae en el reprimir una conducta contraria a derecho y, igualmente, en el producir un efecto disuasorio o intimidatorio (Ramírez, 2007).

De lo hasta aquí dicho se observa que la sanción administrativa tiene un carácter distintivo que radica en su fin represivo o de castigo. Sin embargo, este objetivo de represión trae consigo no sólo el imponer una aflicción al infractor del ordenamiento, sino también la prevención de que no se vuelva a incurrir en la conducta prohibida, intimidando a través del castigo al propio sujeto y a la sociedad en general.

En tal sentido, se puede afirmar que la sanción administrativa cumpliría un doble fin: uno de represión o castigo, y otro preventivo. Este último fin, a su vez, podría clasificarse en especial, al intimidar al sujeto infractor, y general, al recaer el efecto intimidatorio en el resto de individuos que conforman la sociedad.

Para que una sanción desincentive la comisión de conductas valoradas como perjudiciales, se requerirá que el administrado asuma que la sanción lo colocará en una situación de desventaja, peor que la que se encontraría de no haber incurrido en la infracción (Mogrovejo, 2020). Para un efecto disuasorio real, el infractor no debe esperar obtener un beneficio con la comisión de la infracción, sino el saber que, si vulnera lo establecido por el ordenamiento, le espera un castigo aflictivo.

La doble finalidad de la sanción administrativa es trasladable también a la sanción de tipo tributario. Aneiros (2005) sobre esta última manifiesta que “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” (p. 23). Este criterio permite replicar además la identidad sustancial entre sanciones tributarias y penales, pues en ambos casos existe una doble finalidad.

Radovic (1993) rescata también los dos efectos de la sanción tributaria. El primero de ellos, de tipo represivo, pues la sanción impone desagradables consecuencias para el infractor, así se reestablece la calidad de autoridad a la norma infringida. El segundo, de tipo preventivo o intimidatorio, y recae tanto en el infractor como en la sociedad, pues se fortalece la conciencia de ambos en el cumplimiento de la norma.

Como se sigue, la sanción tributaria tiene una doble finalidad. A través de su aplicación se busca castigar al infractor que afectó o puso en riesgo al bien jurídico tutelado por el ordenamiento y, además, prevenir una nueva comisión de la conducta infractora.

La aflicción o malestar aplicado al infractor intimida tanto al sujeto castigado como a la sociedad en general; ambos serán conscientes que si incurren en la infracción serán merecedores de una consecuencia gravosa. No obstante, encontramos cierta doctrina

que, en adición a la doble finalidad presentada, añade a la sanción tributaria una finalidad compensatoria o reparadora.

Así, Ríos (2005) destaca que algunos autores han dotado a la sanción tributaria de una finalidad reparatoria o indemnizatoria e, inclusive, le han otorgado el carácter de accesoria a los tributos, con finalidad recaudatoria. De igual forma, Rozas (2015) precisa que al derecho sancionador, además de identificarse con las funciones punitiva y disuasoria, se le ha atribuido también un fin compensatorio, consistente en resarcir el daño patrimonial causado.

En este punto, quisiéramos descartar que las sanciones tributarias puedan tener una finalidad reparadora o compensatoria. Recordemos que la sanción tributaria es una expresión del *ius puniendi* estatal, a través del cual, el Estado reacciona represivamente frente al incumplimiento de reglas y patrones constituidos.

El origen de la sanción tributaria recae en un ilícito del mismo tipo. A través del derecho administrativo sancionador o del derecho penal, el Estado no busca auto-repararse, sino reaccionar ante un ilícito ejerciendo la facultad que tiene para castigar coercitivamente tales conductas.

Es por ello que se afirma que el elemento diferenciador de una sanción administrativa es su finalidad represiva o de castigo. Inclusive algunos autores como Román (2009) concluyen tajantemente que, si a la sanción administrativa se le aplican fines distintos al reprimir o castigar, existiría una desviación de poder que la transformaría en arbitraria.

De ninguna forma constituyen sanciones tributarias otras medidas, pecuniarias o no pecuniarias, que tienen como fin restablecer el orden perturbado (Aneiros, 2005). Es decir, se descarta que la sanción en el ámbito tributario pueda tener una finalidad compensatoria o indemnizatoria.

El carácter represivo de la sanción es el elemento que permite diferenciar a la sanción administrativa de otras medidas de la Administración que también representan cargas para el administrado. Estas otras medidas, si bien también limitan derechos, tienen otros fines como resarcir o compensar los incumplimientos realizados, o reestablecer derechos fundamentales o el ordenamiento jurídico (Ramírez, 2007).

Ramírez (2007) presenta dos ejemplos para desarrollar su dicho. El primero recae en las multas coercitivas, que se diferencian de las sanciones administrativas porque “buscan forzar al individuo a que cumpla con cierta obligación” (p. 279). Igual situación ocurre con la responsabilidad civil, cuyo objeto es “devolver las cosas a su estado anterior, en tanto sea posible” (p. 284), a diferencia de la sanción administrativa que busca castigar al infractor por afectar el ordenamiento jurídico.

Es decir, cuando encontramos medidas limitativas de derechos impuestas por la Administración que tienen como objetivo reparar el daño causado o restablecer el orden al estado anterior a la vulneración, éstas no constituyen sanciones administrativas.

Se advierte pues que no resulta posible atribuirle al ilícito tributario una finalidad compensatoria o reparadora. Esta finalidad de reparar será característica en otro tipo de medidas impuestas por la Administración que, si bien también representan limitaciones de derechos para los administrados, de ninguna forma constituyen sanción.

Pensamos que la supuesta finalidad compensatoria o reparadora se termina de descartar completamente cuando analizamos los casos de las sanciones no pecuniarias o limitativas de derechos. Como señalamos anteriormente, el artículo 180 del Código Tributario establece que, frente a la infracción, la Administración Tributaria puede aplicar, de ser el caso, sanciones como el comiso de bienes, el cierre temporal de establecimiento, entre otros.

Resulta importante preguntarnos, ¿cómo el daño causado por la infracción tributaria se vería reparado por el hecho que el contribuyente tenga internado su vehículo? ¿En qué compensa al Estado, acreedor del tributo, que se le cierre al contribuyente profesional independiente su oficina de labores?

Creemos pues que el caso de las sanciones de tipo no pecuniarias coadyuva a sostener que a las sanciones no se les puede atribuir un fin compensatorio o indemnizatorio; éstas nunca tienen como objetivo restablecer el orden perturbado. Consideramos, en cambio, que allí se aprecia claramente el fin represivo o de castigo.

Si el contribuyente incurre en infracción, se le sanciona por ejemplo ingresando su vehículo a depósito o, en otros casos, comisándole sus bienes. Estas sanciones representan un mal afligido, limitando sus derechos, pero de ninguna forma el Estado se ve reparado mediante la aplicación de estas sanciones.

Descartada la finalidad indemnizatoria, nos ratificamos en que la sanción tributaria tiene un doble fin: represivo y preventivo. Cuando la Administración aplica una sanción al infractor, no sólo lo castiga por contravenir el orden jurídico, sino que intimida a él y a la sociedad en aras de prevenir que se vuelva a incurrir nuevamente en la conducta prohibida.

3.3 Garantías y derechos del contribuyente frente a la imposición de la sanción tributaria. El principio de proporcionalidad en materia tributaria

Conforme se ha señalado anteriormente, la sanción tributaria afectará intensamente la esfera jurídica del sujeto infractor, repercutiendo directamente en sus derechos y obligaciones. La sanción siempre consistirá en la privación o limitación de un bien o de un derecho o en la obligación de pagar una multa.

Esta restricción de derechos requerirá tener, en contraposición, límites que impidan que la sanción sea excesivamente gravosa y que pueda causar una situación irremediable en el sancionado. En un Estado Constitucional y Social de Derecho, como es el Perú,

no se permite el ultraje a valores constitucionales supremos como la defensa de la persona humana o el respeto de su dignidad³⁰.

Recordemos que toda actuación estatal debe estar orientada a alcanzar su fin supremo: el respeto de los derechos fundamentales de la persona³¹. Por lo tanto, es imposible concebir o aceptar una actuación de la Administración que no respete las garantías mínimas que conllevan los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Dada la gravedad de la sanción y su repercusión en la esfera jurídica del administrado, se hace necesario que el ejercicio de la potestad sancionadora esté sujeto a principios y garantías mínimas a favor del contribuyente, que le permitan a este último defenderse de forma adecuada. Sólo con el respeto irrestricto a los derechos fundamentales de los administrados se justificaría una afectación grave como lo constituye una sanción tributaria.

Además, la aplicación de principios y garantías mínimas se establece como un instrumento para evitar posibles arbitrariedades de parte de la Administración. Con ella se fortalece la situación jurídica del administrado en contraposición a los riesgos inherentes al ejercicio de una potestad tan gravosa como la sancionadora.

La potestad sancionadora de la Administración está sometida a principios que deben considerarse desde la creación de las infracciones por parte del legislador hasta la aplicación de las sanciones correspondientes (Solís, 2016). Obsérvese aquí que los principios y garantías que regulan las actividades de sanción no son un mandato dirigido únicamente a la Administración, sino también al legislador que regula las infracciones y sanciones de la materia.

Viacava (2019) expone que cuando la Administración ejerce su facultad sancionadora tiene un límite inquebrantable que recae en el contenido esencial de cada derecho fundamental. Este límite nunca debe ni puede verse trasgredido o sobrepasado por el legislador cuando la norma regula el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración.

En este punto, nótese que las garantías inherentes al ejercicio de la potestad sancionadora no son similares a las establecidas en cualquier procedimiento llevado a cabo por la Administración, como por ejemplo el de fiscalización tributaria. Ello es lógico en tanto las garantías que posea un contribuyente deben corresponderse con la gravedad e intensidad de afectación que pueda causarles el Estado.

Recuérdese que la potestad sancionadora es al igual que el derecho penal, expresión del *ius puniendi* del Estado. En tal sentido, los principios generales del derecho penal son de recibo en el derecho administrativo sancionador.

³⁰ En tal sentido, el artículo 1 de la Constitución establece que “[l]a defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”.

³¹ Como se ha expresado, el artículo 44 de la Constitución Política establece entre los deberes primordiales del Estado el garantizar la plena vigencia de los derechos humanos.

En esa línea, Aneiros (2005) evoca que la sanción tributaria no se rige por los principios constitucionales tributarios sino por los principios que regulan el ordenamiento punitivo estatal. El autor plantea ello sobre la base de considerar que existe una identidad sustancial entre las sanciones penales y administrativas.

El Tribunal Constitucional, como hemos visto, ha compartido este criterio en su jurisprudencia³². El máximo intérprete de la Constitución afirmó que los principios básicos del derecho penal (como los de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad) garantizan los derechos fundamentales de los administrados a los que se les atribuye la comisión de una infracción administrativa (Tribunal Constitucional, 2003).

En tanto las consecuencias del ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración son más gravosas, es necesario recurrir a garantías especiales a favor de los administrados. Estas garantías se encuentran “fortalecidas” en tanto se trata de un ordenamiento represivo y han sido reconocidas por el Tribunal Constitucional (Gamba, 2021).

Por último, véase que el artículo 171 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria ejercerá su facultad sancionadora tributaria rigiendo su actuación de conformidad con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

El reconocimiento de estos principios que rigen la actividad sancionadora de la Administración Tributaria, atribuye racionalidad al actuar de la Administración, otorgando garantías más amplias a los derechos de los administrados (Ruiz de Castilla et al., 2017).

Corresponde ahora plantear una aproximación general al principio de proporcionalidad en materia tributaria. Sin perjuicio de que este principio será desarrollado en el capítulo 3 desde un enfoque útil para el presente trabajo, presentaremos aquí algunos comentarios sobre este principio que debe regular la actuación de la Administración Pública al aplicar sanciones.

La sanción tributaria estará prevista en una norma legal y será aquella que aplique la Administración al sujeto que realizó una conducta merecedora de reproche. Esta sanción siempre representará para el infractor un malestar, aflicción o sufrimiento, que merece asumir por haber incurrido en un comportamiento no permitido por el ordenamiento.

Sobre esta premisa, el principio de proporcionalidad puede ser definido como la exigencia de razonable relación que debe existir entre una sanción aplicada y el ilícito que la originó, permitiéndose agravar la sanción a medida que el ilícito ocasione mayor afectación a los bienes jurídicos protegidos y, a contrario, atenuarla cuando el daño sea

³² A mayor detalle véase las sentencias recaídas en los expedientes No. 2050-2002-AA/TC y 1873-2009-PA/TC.

menor. En esa línea coincide Solís (2016) cuando afirma que dicho principio busca que las penas sean aplicadas de conformidad con la gravedad de los ilícitos.

Castillo (2005) manifiesta que el principio de proporcionalidad determina en cada caso concreto si la intervención del poder público sobre el contenido de un derecho fundamental se desarrolla según los parámetros constitucionales. Se trata de definir si existe una relación de equilibrio entre la afectación a un derecho constitucional y la conservación de un bien que figura como causa de dicha afectación (Castillo, 2005).

Así, una medida restrictiva será proporcional si existe una adecuada relación entre el fin pretendido con el castigo y la sanción que se está aplicando al caso en concreto. Este principio permite juzgar la legitimidad o validez de cualquier medida de gravamen que aplique la Administración Pública. Por ello alguna doctrina lo denomina como un parámetro de control jurisdiccional (García Calvente, 2001), al que nosotros agregaríamos también la calidad de parámetro en el ámbito administrativo sancionador.

El principio de proporcionalidad no busca una mera aplicación literal de la ley a un caso en concreto, sino que las medidas que aplique la Administración sean proporcionales al fin perseguido (Solís, 2016). Es decir, puede que la Administración aplique una pena perfectamente tipificada en una norma de rango legal; sin embargo, eso no la hace *per se* una sanción proporcional.

Por ello el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 535-2009-PA/TC señaló que la instauración de disposiciones sancionatorias no puede limitarse únicamente a la sola aplicación mecánica de las normas, sino que necesariamente se debe estimar razonablemente los hechos en cada situación en particular. El resultado de esta evaluación integral permitirá contar con sanciones proporcionales (Tribunal Constitucional, 2009).

Viacava (2019) da cuenta que algunos autores reconocen al principio de proporcionalidad dos vertientes, una de naturaleza positiva y otra negativa. En virtud de la primera, se exige la adecuación de los medios al fin; y por la segunda se prohíbe la desproporción o exceso.

Adviértase en virtud de esto último que el principio de proporcionalidad es una herramienta para frenar el riesgo que la Administración pueda incurrir en arbitrariedad. El principio de proporcionalidad, tomando en consideración las medidas aplicadas y la finalidad pretendida, busca detener los excesos que conllevan las sanciones excesivas en una situación particular (Solís, 2016).

El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 02192-2004-AA/TC señaló que el principio de proporcionalidad resulta plenamente aplicable al control de la potestad sancionadora. Precisa que es allí donde adquiere especial relevancia por los márgenes de discrecionalidad con los que actúa la Administración en favor del interés general, que deben ser armonizados con los derechos fundamentales o la dignidad de las personas (Tribunal Constitucional, 2004).

El principio de proporcionalidad irradia todo el ordenamiento jurídico. Sin embargo, y en línea de lo expresado por el Tribunal Constitucional, resulta especialmente aplicable a la materia represiva, que es manifestación del *ius puniendi* estatal, en la que se imponen sanciones como las administrativas o tributarias.

En este punto corresponde preguntarnos por el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad. Así, encontramos que el artículo 200 de la Constitución erige que, durante la vigencia de los regímenes de excepción, el órgano jurisdiccional debe evaluar la razonabilidad y proporcionalidad de los actos restrictivos en relación con los derechos restringidos y suspendidos.

Si bien de lo dicho se podría pensar que el principio de proporcionalidad sólo resultaría aplicable en los regímenes de excepción, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 00010-2002-AI/TC precisó que éste era un principio general del derecho (Tribunal Constitucional, 2003)³³. En tal sentido, su ámbito de aplicación comprende el análisis de cualquier acto restrictivo que limita y restringe derechos, como las sanciones que pueda imponer la Administración Tributaria, no circunscribiéndose a los estados de excepción.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 02192-2004-AA/TC³⁴ afirmó también que el principio de proporcionalidad es inherente al Estado Social y Democrático de Derecho, configurado en los artículos 3 y 43 de la Constitución (Tribunal Constitucional, 2004)³⁵. Es decir, el principio de proporcionalidad encontraría fundamento también en otros principios que sustentan la propia idea de Estado.

Consideramos que, por ello, García Calvente (2001) señala que cuando una restricción es desproporcional, la norma que la prevé se torna en arbitraria, vulnerando los principios inherentes a la dignidad de la persona y el Estado de derecho (García Calvente, 2001).

Presentado el fundamento constitucional del principio, observamos que para que una medida restrictiva sea proporcional, debe aprobar un test conformado por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Así lo reconoce la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, específicamente la sentencia recaída en el expediente No. 02192-2004-AA/TC.

³³ En la referida sentencia Exp. No. 00010-2002-AI/TC, el Tribunal Constitucional afirmó que “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 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. Y, las penas, desde luego, constituyen actos que limitan y restringen esos derechos de la persona” (Tribunal Constitucional, 2003, fj. 195).

³⁴ En esta sentencia, el Tribunal Constitucional manifestó además que, si bien se suele distinguir entre el principio de proporcionalidad y razonabilidad, “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 razonable” (Tribunal Constitucional, 2004, fj. 15).

³⁵ Por otro lado, en la sentencia Exp. No. 00090-2004-AA/TC se afirmó también que el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejecutado de manera arbitraria e injusta se encuentra reconocido implícitamente en los artículos 3 y 43 de la Constitución, que evocan al Estado social y democrático de derecho (Tribunal Constitucional, 2004).

El análisis de idoneidad está compuesto por un doble examen. En primer lugar, se debe analizar si la medida restrictiva o limitativa busca alcanzar con su aplicación una finalidad constitucionalmente legítima en el marco de un Estado Constitucional y Social de Derecho. Ello porque, y así se señala en la sentencia recaída en el expediente No. 02235-2004-AA/TC, “[e]s la protección de fines constitucionalmente relevantes la que, en efecto, justifica una intervención estatal en el seno de los derechos fundamentales” (Tribunal Constitucional, 2005, fj. 6).

En segundo lugar, el análisis de idoneidad implica que la medida restrictiva sea idónea o adecuada para conseguir dicho fin legítimo. García Calvente (2001) en esa línea lo describe como la aptitud para alcanzar la finalidad buscada. Se exige que la medida limitativa no sea absolutamente incapaz para conseguir el fin que se pretende (Castillo, 2005).

Superado el test de idoneidad, tenemos el análisis de necesidad. Conforme a él, una medida restrictiva será proporcional sólo si no existen otras medidas alternativas menos gravosas para los derechos fundamentales que puedan alcanzar con igual eficacia el fin pretendido. Castillo (2005) expresa que se busca que la medida evaluada sea la menos restrictiva del derecho fundamental que otras medidas igualmente idóneas.

En la sentencia recaída en el expediente No. 00016-2002-AI/TC, se expresó que se requiere valorar la necesidad de utilizar dicha medida restrictiva y no otra que pueda sacrificar en menor grado el derecho o principio constitucional implicado (Tribunal Constitucional, 2003).

Aprobado el test de necesidad, llegamos, por último, al análisis de la proporcionalidad en sentido estricto. Grández (2010) afirma que esta evaluación responde a la ley de ponderación postulada por Robert Alexy. En la sentencia recaída en el expediente No. 00050-2004-AI/TC se precisó que en este análisis se comparan dos intensidades, la de realización del objetivo de la medida limitativa y el de la afectación al derecho fundamental (Tribunal Constitucional, 2005).

Una medida será proporcional en sentido estricto si la satisfacción del fin perseguido por la medida limitativa es mayor, o al menos equivalente, al sacrificio o afectación al derecho constitucional comprometido.

Este juicio exige una relación razonable entre la medida restrictiva y el fin que se busca conseguir. Es decir, este análisis se supera “cuando existe un equilibrio entre las ventajas o beneficios y entre las desventajas o los costos de adoptar la medida enjuiciada” (Castillo, 2005, p. 14).

El test de proporcionalidad que hemos presentado, compuesto por tres pasos (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) ha sido utilizado por el Tribunal Constitucional para evaluar si una medida restrictiva o limitativa de derechos respeta el principio de proporcionalidad y, en general, si resulta constitucional. En tal sentido, dicho test resulta plenamente aplicable para evaluar si una pena disciplinaria o una sanción aplicada por la Administración Tributaria son proporcionales o no.

Hemos señalado antes también que el artículo 171 del Código Tributario establece como uno de los principios que regulan la actividad sancionadora de la Administración Tributaria al principio de proporcionalidad. García Calvente (2001) afirma que la aplicación del principio de proporcionalidad permite contar con un sistema tributario justo.

Ruiz de Castilla et al. (2017) afirman que cuando el artículo 171 del Código Tributario establece la proporcionalidad, se desea que la intensidad de la sanción sea proporcional a la gravedad y otras características del ilícito tributario. Por su parte, Pontón (2019) expresa que en virtud del principio de proporcionalidad se persigue la adecuada relación entre la infracción incurrida por el contribuyente y la sanción aplicable.

Hasta aquí hemos presentado una aproximación general al principio de proporcionalidad. En el último capítulo de este trabajo profundizaremos en los criterios de graduación de la sanción que se constituyen como expresión de este principio y cuya consideración, además, permite lograr un adecuado equilibrio entre la gravedad del ilícito incurrido y la intensidad de la sanción aplicable.

A través del presente capítulo 1 hemos demostrado que el bien jurídico tutelado de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador es la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Al tratarse del bien primordial, resulta factible analizar las infracciones tributarias tomando en cuenta el grado de afectación que producen en dicho bien jurídico.

En el siguiente capítulo reflexionaremos sobre algunos criterios clasificatorios de las infracciones tributarias. Frente a la imposibilidad de aplicar varios de ellos a las infracciones tipificadas en nuestro Código Tributario, plantearemos una propuesta clasificatoria en consideración a la incidencia en el bien jurídico de recaudación tributaria.

CAPÍTULO 2: CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

1 Criterios clasificatorios de las infracciones tributarias

La infracción tributaria ha sido definida anteriormente como todo comportamiento realizado por un contribuyente que resulte contrario a la norma tributaria. Este comportamiento, para que se configure como infracción, debe estar tipificado estrictamente en la ley tributaria u otra norma don dicho rango.

Las infracciones tributarias pueden ser clasificadas en virtud de diversos criterios. De lo hasta ahora expuesto en el capítulo 1 podríamos inferir que algunas infracciones podrían surgir del incumplimiento de la obligación sustancial de dar suma de dinero a título de tributo, mientras que otras nacerían por incumplir obligaciones formales.

También podríamos colegir que serán distintas las infracciones tributarias que se produzcan dentro de un modelo basado en la confrontación, de aquellas que tengan lugar en un modelo de cooperación entre la Administración y el contribuyente. En la misma línea podríamos especular que algunas infracciones tributarias pueden tener incidencia directa en el bien jurídico de recaudación tributaria, mientras que otras en el que hemos denominado como funcionamiento apropiado del sistema tributario.

Para exponer algunos criterios clasificatorios de las infracciones esbozados por la doctrina, podemos partir de observar que Sainz de Bujanda (1967) en la década de los sesenta proponía una clasificación de las infracciones administrativas. Esta se fundamentaba en si el daño generado por la conducta infractora se producía en individuos (preferiríamos denominar, “bienes jurídicos individuales”) o bienes jurídicos socialmente relevantes.

Así, aparecen las infracciones que lesionan la esfera jurídica de individuos, sin afectar simultáneamente bienes jurídicos socialmente relevantes o, al menos, sin que la violación amerite una represión específica. Por ejemplo, el incumplimiento de un contrato por una de las partes (Sainz de Bujanda, 1967).

Tenemos también a las infracciones que lesionan la esfera de los individuos y, a la vez, bienes jurídicos socialmente relevantes. A modo de ejemplo, un homicidio o un robo. Por último, tenemos las infracciones que no lesionan a sujetos individualizados, pero sí el ámbito jurídico de la sociedad jurídicamente organizada; es decir, el Estado o cualquier otra entidad pública. Por ejemplo, los delitos contra la seguridad estatal o el incumplimiento de obligaciones tributarias (Sainz de Bujanda, 1967).

Luego de este punto de partida de clasificación de infracciones administrativas, podemos encontrar un tradicional criterio clasificatorio de infracciones tributarias en virtud del tipo de obligación que es incumplida. Notaremos a continuación que este criterio tradicional ha sido compartido por diversa doctrina.

Como primer tipo se establecen las infracciones que se originan por el incumplimiento de la obligación sustancial. Esta obligación, como se ha desarrollado, consiste en pagar

suma de dinero por concepto de tributo y se encuentra regulada por las normas que conforman el derecho tributario material.

Encontramos como aspecto característico de las infracciones a la obligación sustancial la producción de perjuicio económico al fisco. El incumplimiento de la obligación sustancial genera una pérdida de recursos monetarios para el ente público que le permiten servir a fines de utilidad general, afectándose a la comunidad (Sainz de Bujanda, 1967). Cuando el Estado no recibe el ingreso que le corresponde a título de tributo, se verán comprometidos los ingresos que le permitirán cumplir su labor de satisfacer necesidades públicas.

Las infracciones sustanciales o de evasión causan un perjuicio directo para la hacienda disminuyendo la recaudación (Pérez, 1986). Estas infracciones al producirse generan un daño económico a las arcas fiscales (Sánchez, 2009), por lo que se ve inmediatamente lesionado el bien jurídico medular del derecho tributario: la recaudación de ingresos a título de tributo.

Como segundo tipo tenemos a las infracciones que tienen lugar por el incumplimiento de obligaciones formales. Tales obligaciones forman parte del derecho tributario formal, que regula obligaciones instrumentales o accesorias para hacer posible el efectivo cumplimiento del derecho tributario material.

Las infracciones formales al producirse carecen del perjuicio económico directo que es propio de las infracciones sustanciales (Zornoza, 1992). Recordemos que las obligaciones formales consisten en prestaciones de hacer o de no hacer o de tolerar, que se han establecido con el fin de facilitar la satisfacción del tributo.

Estas infracciones no tienen carácter pecuniario y suponen en todo caso un peligro próximo para la deuda tributaria (Sánchez, 2009). En esa línea, Ríos (2005) denomina a las infracciones por obligaciones formales como infracciones de peligro, que ponen en riesgo contingente el perjuicio al fisco.

Coincidimos con lo esbozado por los autores, el incumplimiento de una obligación formal no generará una lesión inmediata o perjuicio directo a la recaudación fiscal. De hecho, este incumplimiento no siempre implicará un incumplimiento de la prestación dineraria debida; sin embargo, es usual que ésta constituya un instrumento que utiliza el contribuyente para cometer infracciones sustanciales (Sainz de Bujanda, 1967).

Como se verá más adelante, resulta posible que, inclusive produciéndose las infracciones formales, se cumpla con la satisfacción de la obligación sustancial y, por ende, nunca se llegue a producir un daño a la recaudación fiscal. Tal es el caso del contribuyente que pese a no haber tenido al día los libros de contabilidad exigidos por la normativa tributaria, cumplió con el pago del tributo debido en el plazo previsto.

Pérez (1986) rescata que, si bien es posible distinguir entre las infracciones tributarias que nacen del incumplimiento de una obligación de pago y aquellas que se originan por el incumplimiento de un deber formal, "la esencia de la infracción es la misma en uno y

otro caso” (p. 318), pues se trata de transgresiones a bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento tributario.

Añade Pérez (1986) que esta clasificación clásica concuerda con la clasificación penalista entre tipos de lesión o de daño y tipos de peligro o de mera actividad. Coincidimos con ello pues, como hemos visto, las infracciones sustanciales suponen un perjuicio económico directo a la recaudación fiscal, mientras que las formales sólo la ponen en riesgo o peligro.

Procedemos ahora a presentar otro criterio clasificatorio de infracciones tributarias que las distingue en virtud del sistema de gestión tributaria que adopte cada ordenamiento. Como se vio en el capítulo 1, los tributos se pueden gestionar mediante la tradicional liquidación administrativa o a través de la autoliquidación.

En los modelos en los que la Administración liquida los impuestos de cada contribuyente, adquiere especial trascendencia la comunicación de la información necesaria para la liquidación. Por ello, López (2014) afirma que en estos sistemas la infracción tributaria se basa en la omisión de informar o la falsedad de los datos necesarios para que la Administración pueda liquidar .

Por su parte, en los modelos de autoliquidación, el contribuyente está obligado a pagar la deuda tributaria que resulte de su propia declaración. La labor de la Administración se limita a, si lo considera necesario, controlar la determinación realizada por el administrado. En tal sentido, López (2014) señala que en este sistema la infracción tributaria se basa en la falta de ingreso en el plazo previsto normativamente.

Notamos que, en España, al menos para el caso de algunas infracciones tributarias, se adopta este criterio clasificatorio. Ello ocurre con la infracción por dejar de presentar las declaraciones o presentarlas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos. Esta infracción será distinta en virtud de si el tributo es gestionado mediante liquidación administrativa o autoliquidación.

El artículo 191 de la Ley General Tributaria Española (Ley 58/2003) dispone como infracción el dejar de ingresar en el plazo previsto la deuda tributaria que debiera resultar de una correcta autoliquidación. Contiene tres elementos objetivos: (1) que la conducta se asocie a un tributo autoliquidable, (2) la omisión de ingreso parcial o total de la deuda tributaria, y (3) la falta de presentación en plazo de la autoliquidación o de su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos (Aguallo y Bueno, 2009).

Por su parte, el artículo 192 establece que constituye infracción no presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración liquide los tributos no exigidos por autoliquidación. Se destacan dos elementos objetivos: (1) que la conducta se asocie a un tributo de liquidación administrativa, es decir que no se exige vía procedimiento de autoliquidación, y (2) que produzca un perjuicio económico al fisco (Aguallo y Bueno, 2009).

Como se observa, las infracciones contenidas en los artículos 191 y 192 de la ley española sancionan la misma conducta, el no presentar las declaraciones o hacerlo de

forma incorrecta. Sin embargo, se distinguen por el sistema de recaudación del tributo: liquidación administrativa o autoliquidación.

Por último, presentamos otro criterio clasificatorio de infracciones tributarias que nace también del análisis de la Ley General Tributaria Española (Ley 58/2003). Este criterio distingue las infracciones entre aquellas que generan perjuicio económico y aquellas que no³⁶. Observamos el caso de las infracciones por no presentar la autoliquidación o declaraciones, por presentarlas fuera del plazo previsto, o presentarlas de forma incompleta, incorrecta o con datos falsos.

Cuando estas conductas causan un perjuicio económico al fisco darán lugar a las infracciones de los artículos 191 para tributos autoliquidables y 192 para los tributos de liquidación administrativa, respectivamente. Sin embargo, si no se produce un perjuicio al fisco o la producción de dicho perjuicio no fue posible, se configurarán las infracciones de los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria.

En los referidos artículos se sancionan las mismas conductas antes señaladas: no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, o presentarlas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos. La diferencia en su aplicación recae en si se genera o no un perjuicio económico a las arcas fiscales.

Presentados algunos criterios sobre la clasificación de las infracciones tributarias esbozados por la doctrina, corresponde realizar un estudio de las infracciones tipificadas en el Código Tributario peruano. Ello nos permitirá presentar un criterio clasificatorio que se adecúe a nuestra regulación.

2 *Análisis de los tipos de infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario*

Como vimos anteriormente, el artículo 164 del Código Tributario dispone que será infracción tributaria toda vulneración de normas tributarias “siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”. Es decir, la conducta que constituye infracción debe estar descrita de forma precisa y suficiente en alguna norma de rango legal, caso contrario no podrá configurarse una infracción.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace necesario reconocer cuáles son las conductas tipificadas como infracciones tributarias por el legislador peruano. En respeto al principio de tipicidad antes referido, principio rector del derecho sancionador, resulta imperioso revisar qué obligaciones de los contribuyentes son las que, de ser incumplidas, ocasionan la configuración de una infracción.

Las obligaciones cuyos incumplimientos configuran infracciones tributarias en el ordenamiento peruano se encuentran detalladas entre los artículos 173 a 178 del

³⁶ Es de notar que ambos tipos se subclasifican a su vez en leves, graves o muy graves. Según el grado de culpabilidad del presunto infractor, para el caso de las infracciones que causan perjuicio económico. Según la gravedad del comportamiento, en el caso de las infracciones que no producen dicho perjuicio.

Código Tributario. Cada uno de estos artículos agrupa un tipo de obligaciones y señala qué conductas son las que acarrearán la constitución de la infracción.

En línea con ello, el artículo 172 presenta una clasificación de las infracciones tributarias, según el tipo de obligación que se esté incumpliendo.

“Art. 172.- Tipos de infracciones tributarias

Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

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

Cada numeral del artículo 172 lista en estricto obligaciones que, de ser incumplidas originan infracciones tributarias. Luego, los artículos 173 a 178 recogen cada una de las obligaciones y detallan una serie de acciones u omisiones que, de producirse, acarrearán la comisión de una infracción. De este modo, el artículo 174 regula todas las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago, el 176 las relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, y así sucesivamente.

Consideramos que el artículo 172, más que una precisa tipología de las infracciones tributarias (en la que se les clasifique según características distintivas), se limita a agruparlas según se asocien a determinadas obligaciones. Más adelante plantearemos una propuesta de clasificación de infracciones que espera ser más precisa que la establecida en el artículo citado.

Huamaní (2019), en esa línea, indica que el artículo 172 establece una tipología genérica de infracciones tributarias, basando su clasificación en el incumplimiento de obligaciones o deberes. Ruiz de Castilla et al. (2017), por su lado, señalan que el artículo 172 detalla las obligaciones tributarias y deberes formales cuyos incumplimientos se consideran infracción.

Nótese que del planteamiento propuesto por ambos autores se sigue que el artículo 172 mostraría infracciones que surgen de obligaciones tributarias (de dar dinero al fisco) y otras que surgen de deberes formales (prestación de hacer en favor del fisco). Se precisa particularmente que los primeros cinco numerales del artículo 172 se referirían a los deberes formales, mientras que el numeral 6 a las obligaciones tributarias (Ruiz de Castilla et al., 2017).

Nosotros no coincidimos de forma exacta con ese planteamiento. Consideramos que en el artículo 172, y en general en el Perú, las infracciones tributarias se originan únicamente en el incumplimiento de obligaciones formales, no en la obligación sustancial de pagar el tributo, que está a cargo originalmente del sujeto pasivo que

realiza el hecho generador. A sustentar esta afirmación nos dedicamos en el punto siguiente.

2.1 Las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario y su origen en el incumplimiento de obligaciones formales

Nuestra posición postula que las infracciones tributarias tipificadas por el legislador peruano únicamente se originan en el incumplimiento de obligaciones formales, y no en el de la obligación sustancial. En nuestro país el incumplimiento de la obligación sustancial, que está a cargo de aquel que realiza el hecho imponible, no se sanciona. Si bien el no pago del tributo es un comportamiento contrario a la norma tributaria, éste no ha sido tipificado como infracción.

Recordemos en este punto que la relación jurídica tributaria es compleja y, en ese sentido, contiene un conjunto de vínculos o situaciones jurídicas muy distintas entre sí. No obstante que existen una serie de vínculos que conforman esta relación, sin duda la más relevante es la obligación sustancial de dar suma de dinero a favor del fisco a título de tributo. Todos los otros vínculos serán un instrumento para la satisfacción del tributo.

¿Quién es el obligado a dar suma de dinero a favor del fisco a título de tributo? Aquel administrado que realiza el hecho imponible establecido normativamente, es decir, el que por sus acciones se subsume dentro de la hipótesis de incidencia prevista por el legislador. Por ejemplo, si la Ley del Impuesto a la Renta establece que está gravada la renta de trabajo, un contador que labora de forma dependiente para la empresa XYZ será sujeto pasivo del impuesto a la renta y estará obligado a su pago.

La obligación tributaria tiene como destinatario natural al contribuyente que se encuentra dentro del presupuesto hipotético del legislador que produce la obligación de pagar tributo (Sevillano, 2019). Es aquél que realiza el hecho imponible el obligado original a trasladar una suma de dinero a favor del fisco (prestación de dar suma de dinero).

Como se señaló antes, no obstante que éste es el vínculo fundamental entre el obligado tributario y el Estado, existen otros nexos que se han establecido normativamente con el único objetivo de garantizar la efectividad del cumplimiento de la obligación tributaria. Estas obligaciones existen en tanto hay una obligación de pagar tributo cuya satisfacción se procura, para que ingrese el monto que corresponda a las arcas fiscales.

Las obligaciones formales (prestaciones de hacer o de no hacer o tolerar) no van a recaer únicamente en aquél administrado que realiza el hecho imponible. Pueden alcanzar no sólo a los contribuyentes sino también a terceros que no tienen ninguna vinculación con el nacimiento de la obligación tributaria. Respecto de estos terceros el legislador ha establecido en ellos un deber de colaborar con la satisfacción de la obligación sustancial.

Nuestra posición consiste en que las infracciones tributarias tipificadas en nuestro Código Tributario surgen únicamente del incumplimiento de obligaciones de tipo formal. La obligación sustancial de pagar el tributo, que está dirigida a aquel sujeto que realiza el hecho imponible, no es sancionada por su incumplimiento. Las obligaciones cuyo

incumplimiento genera infracción son obligaciones formales que coadyuvan a la efectiva aplicación del tributo.

Nos explicamos con más detalle. Vayamos al análisis de cada una de las obligaciones que, de ser incumplidas, generan la configuración de una infracción tributaria. El artículo 173 del Código Tributario³⁷ establece que constituyen infracciones el incumplimiento de la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción de los registros de la Administración Tributaria.

Los administrados tienen la obligación de proporcionar a la Administración la información necesaria, correcta y actualizada sobre su calidad de contribuyente o responsable y sobre su situación tributaria. Samhan (2019) destaca que las conductas tipificadas en el artículo 173 tienen como fin proteger la vigencia y uso adecuado de la información que debe figurar en los registros de la Administración.

Ruiz de Castilla et. al (2017) afirman que la inscripción en el RUC es un mecanismo de control importante para la Administración Tributaria. A través de este registro, se podrá verificar las actuaciones relevantes que realicen las empresas, especialmente aquellas asociadas a la determinación de la obligación sustancial.

Como se sigue, la obligación cuyo incumplimiento origina la infracción del artículo 173 es de tipo formal. No tiene contenido pecuniario, sino que busca que la Administración tenga conocimiento inmediato sobre quienes intervienen o forman parte de determinadas actuaciones de las que podría surgir la obligación de pago del tributo.

Nima et. al (2013) destacan que la obligación de inscribirse en los registros no culmina con la inscripción, sino que también implica otras obligaciones adicionales. Estas son el comunicar toda la información necesaria por antecedentes o datos para la inscripción, y, además, cuando surjan modificaciones, actualizar los datos o información proporcionada.

³⁷ "Artículo 173 - Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la administración o de solicitar que se acredite dicha inscripción o de publicitar el número de registro asignado.

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, o de solicitar que se acredite dicha inscripción o de publicitar el número de registro asignado:

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquéllos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.
2. Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.
5. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.
7. No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.
8. No solicitar o no verificar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones que la normativa tributaria establezca.
9. No consignar el número de RUC en la documentación mediante la cual se oferte bienes y/o servicios conforme a lo que la normativa tributaria establezca".

Véase entonces que la obligación que sustenta el artículo 173 es de tipo formal, no constituye ni tiene una vinculación inmediata con el pago del tributo. Su incumplimiento afecta a la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria, pues se le hará más complicado conocer con exactitud y precisión quiénes están obligados al pago de tributos.

A continuación, encontramos al artículo 174 del Código Tributario³⁸. La norma dispone que constituyen infracciones el incumplimiento de la obligación de emitir, otorgar o exigir

³⁸ “Artículo 174 - Infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado:

1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.

2. Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

3. Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

4. Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.

5. Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

8. Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.

9. Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

10. Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.

11. Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.

12. Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.

13. Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.

14. Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.

15. No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.

comprobantes de pago u otros documentos, así como facilitar la información que identifique los documentos que sustentan el traslado.

Los administrados tienen obligaciones como emitir y otorgar comprobantes de pago o documentos (numeral 1) que reúnan los requisitos y características exigidos (numeral 2) y/o que correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o a la modalidad de emisión autorizada (numeral 3). De igual forma, están obligados a transportar bienes y/o pasajeros portando el comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y otro documento permitido (numeral 4) que reúnan los requisitos y características exigidos (numeral 5).

También se han instaurado otras obligaciones como remitir bienes portando el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento emitido física o electrónicamente que se haya previsto normativamente (numeral 6) y que reúnan los requisitos y características exigidos (numeral 7). Estas y otras obligaciones adicionales, de ser incumplidas, configuran infracciones tributarias de conformidad con el artículo 174 del Código Tributario.

Nima et. al (2013) afirman que la relevancia de los comprobantes de pago recae en que éstos permiten demostrar la existencia de operaciones económicas con incidencia tributaria, como por ejemplo la venta de bienes o la prestación de servicios. Mediante estos documentos se da cuenta de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

A través de la verificación de los comprobantes de pago, la Administración Tributaria podrá tener un control tributario adecuado y preciso sobre las actuaciones o actividades que generan una obligación de pago del tributo. No sólo ello sino que podrá conocer cuándo se realizaron tales actividades, en qué cantidad, frecuencia, etc. (Nima et. al, 2013).

Por otro lado, tenemos que Samhan (2019) está de acuerdo con que los incumplimientos por no emitir, otorgar o emitir incorrectamente comprobantes de pago u otro documento que califique como tal, se sancionen. Agrega que con tales incumplimientos se producen consecuencias tributarias negativas para el emisor de tales documentos y para aquellos agentes económicos que los reciben.

Coincidimos con lo dicho por Samhan, respecto a que el incumplimiento de estas obligaciones genera efectos adversos además de la configuración de la infracción. A modo de ejemplo, en el caso del Impuesto General a las Ventas, el adquirente de un bien que no recibe el comprobante de pago no tendrá derecho a crédito fiscal pagado. Por su parte, el sujeto obligado a emitir dicho comprobante, de no cumplir con su obligación, no podrá recuperar su crédito fiscal pagado en la etapa anterior de la cadena de ventas.

16. Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez”.

Sobre las guías de remisión, Saavedra (2019) destaca que estos documentos permiten acreditar el traslado de bienes y deberán ser emitidas en forma previa al traslado. Concluye el autor que la obligación cuyo incumplimiento genera la configuración de la infracción del artículo 174 es de carácter formal. Coincidimos con ello, que abona a sustentar nuestra posición.

Ruiz de Castilla et. al (2017) apuntan que el numeral 1 del artículo 174 establece como infracción dos conductas diferentes que tienen un orden de continuidad. En primer lugar, la obligación de emitir comprobante de pago, que nace por ejemplo cuando un sujeto del impuesto entrega un bien a otro para transferir su propiedad o presta un servicio. En segundo lugar, la obligación del proveedor de otorgar este documento a su cliente. De incumplirse cualquiera de estas obligaciones se produce infracción tributaria.

Como se observa, la obligación que origina las infracciones tributarias detalladas en el artículo 174 es de tipo formal. No tiene contenido pecuniario en sí misma, sino que busca que la Administración tenga conocimiento inmediato sobre actividades con incidencia tributaria, de la que posteriormente podrán surgir obligaciones sustanciales de pago del tributo.

Teniendo claro que la obligación que sustenta el artículo 174 es de tipo formal, tenemos a continuación al artículo 175³⁹. Allí se erige que constituyen infracciones el

³⁹ “Artículo 175 - Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos:

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.
2. Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.
3. Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.
4. Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
5. Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.
6. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.
7. No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con éstas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.
8. No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.

incumplimiento de la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos.

Los administrados tienen, entre sus obligaciones, la de llevar los libros de contabilidad y/u otros registros exigidos normativamente (numeral 1) bajo cierta forma y condiciones (numeral 2) tales como llevarlos en castellano y expresados en moneda nacional (numeral 6). Asimismo, deben conservar los libros y registros por el periodo de cinco años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor (numeral 7). De incumplirse cualquiera de estas obligaciones o las otras señaladas en la norma, se configurarán las infracciones tributaria del artículo 175.

Los libros de contabilidad u otros exigidos normativamente favorecen las tareas de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria porque en ellos se registran todas las operaciones vinculadas con la tributación. Ello permite también a la Administración verificar la coincidencia entre lo que registró y declaró el contribuyente, así como la correcta determinación de los tributos liquidados (Nima et. al, 2013).

Se sigue así que la obligación que origina la configuración de las infracciones del 175 también es de tipo formal. De incumplirse no se produce un perjuicio inmediato al fisco, sino a la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Adviértase que el incumplimiento de las obligaciones por la llevanza de los libros contables o registros no sólo puede generar infracciones tributarias sino otras consecuencias adversas para el contribuyente. Entre ellas encontramos el perder el derecho a utilizar el crédito fiscal o no poder deducir gastos en el impuesto a la renta y que la Administración Tributaria pueda determinar sobre base presunta o trabar medidas cautelares previas (Saavedra, 2019).

La obligación que sustenta las infracciones del artículo 175 no tiene contenido pecuniario en sí misma. Se pretende que los contribuyentes lleven de forma adecuada sus libros o registros contables con el fin de facilitar la fiscalización de la materia imponible por parte de la Administración (Samhan, 2019). Esta obligación es de tipo formal.

Tenemos a continuación al artículo 176 del Código Tributario⁴⁰. Dicho artículo funda que constituyen infracciones el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.

9. No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.

10. No registrar o anotar dentro de los plazos máximos de atraso, ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos o anotarlos por montos inferiores en el libro y/o registro electrónico que se encuentra obligado a llevar de dicha manera de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT”.

⁴⁰ “Artículo 176 - Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.

4. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.

Entre las obligaciones que tienen los administrados encontramos la de presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en los plazos previstos (numeral 1) u otras declaraciones o comunicaciones exigidas (numeral 2) de forma completa y conforme a la realidad (numeral 4). En la misma línea, estas declaraciones, dentro de las que se incluye a las rectificatorias, deben presentarse en la forma y otras condiciones que establezca la Administración (numeral 6).

El artículo 88 del Código Tributario establece que la declaración tributaria constituye la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria y que podrá ser la base para la determinación de la obligación tributaria. Conforme a la norma, esta declaración tiene carácter de jurada y debe ser presentada en la forma y lugar fijados por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar.

La declaración tributaria permite a la Administración tomar conocimiento de las operaciones de los contribuyentes, de las cuales surgirán obligaciones sustanciales de pago del tributo. Saavedra (2019) señala que el contribuyente puede realizar la autodeterminación de su obligación tributaria mediante la declaración tributaria, esta última es considerada una obligación formal.

Coincidimos con lo dicho por Saavedra, la declaración tributaria es de tipo formal pues coadyuva directamente a la actuación determinadora o fiscalizadora de la Administración Tributaria. La declaración será la base para la determinación de la obligación tributaria, sobre ella la Administración podrá posteriormente fiscalizar o verificar la obligación y, de ser el caso, modificarla si constata una omisión o una inexactitud, así lo establece el artículo 61 del Código Tributario.

Por su parte, Nima et. al (2013) destacan que la obligación de presentar declaraciones juradas no solo comprende a las declaraciones de autoliquidación de deuda tributaria, sino también a aquellas de carácter informativo, a través de las cuales se informan operaciones y que no determinan deuda tributaria.

Samhan (2019), con un comentario más prolijo, señala que no se configura la infracción si se trata de una información a presentar con carácter de declaración jurada para ejercer un derecho, como acogerse a un beneficio tributario. En este caso, si no se presenta la declaración, el contribuyente no tendrá derecho a acogerse al beneficio pero no será infractor.

Nuevamente, la obligación que origina la configuración de las infracciones del artículo 176 son de tipo formal. La obligación de presentar las declaraciones determinativas de la deuda tributaria o informativas en los plazos previstos, y cumpliendo las condiciones exigidas, constituye una prestación de hacer a favor del fisco.

8. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria”.

Dicho esto, corresponde ahora analizar al artículo 177 del Código Tributario⁴¹. Allí se dispone que constituyen infracciones el incumplimiento de la obligación de permitir el

⁴¹ “Artículo 177 - Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma
Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma:

1. No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.
2. Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, antes de los cinco (5) años o de que culmine el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.
3. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información.
4. Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.
5. No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.
6. Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.
7. No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.
8. Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.
9. Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables.
10. No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.
11. No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, o no proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario registra sus operaciones contables, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.”
12. Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.
13. No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.
14. Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT.
15. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o aquella necesaria para el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que tenga conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.
16. Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.
17. Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.
18. No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.

control de la Administración, informar y comparecer ante la misma. Las obligaciones detalladas en este artículo están relacionadas con facilitar o, en todo caso, no afectar la función fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Entre tales obligaciones encontramos no exhibir los libros o registros solicitados (numeral 1), no mantener en condiciones de operación los medios de almacenamiento de información vinculada a la materia imponible (numeral 3), no proporcionar la información o documentos requeridos por la Administración (numeral 5) o proporcionarla no conforme a la realidad (numeral 6), violar los mecanismos de seguridad utilizados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones (numeral 12), entre otras.

Las obligaciones que, de incumplirse, configuran las infracciones del artículo 177 son de tipo formal y consisten en prestaciones de hacer, como proporcionar la información requerida por la Administración, y de no hacer o tolerar, como permitir a la Administración el control de las declaraciones, libros, registros y demás documentos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Estas obligaciones no tienen contenido pecuniario y tienen como objetivo facilitar o no impedir que la Administración pueda ejercer su potestad de fiscalización. El incumplimiento de las obligaciones afectará directamente las labores fiscalizadoras de la Administración Tributaria.

En este punto quisiéramos profundizar en la infracción del numeral 13 del artículo 177. Allí se establece que constituye infracción el no efectuar las retenciones o percepciones establecidas legalmente.

19. No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.

20. No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.

21. No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.

22. No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.

23. No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del Artículo 118 del presente Código Tributario.

24. No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago.

26. No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.

27. No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta o, de ser el caso, su traducción al castellano; que, entre otros, respalde las declaraciones juradas informativas Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País; o no exhibir o no presentar la documentación que respalde otras declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o información del beneficiario final a las que se refiere el numeral 15.3 del artículo 87 del presente Código Tributario o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia, en la forma, plazo y condiciones que le sean requeridos por la SUNAT.

28. No sustentar la realización de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas que se presentan a la SUNAT para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o sobre la información del beneficiario final o sustentar solo la realización parcial de estos”.

Nima et. al. (2013) señalan que algunas de las obligaciones que sustentan el artículo 177 van dirigidas a los deudores tributarios (contribuyentes o responsables) pero otras recaen también en terceros que no ostenten dicha característica, por el vínculo comercial que existe entre estos terceros y los deudores. Este último es el caso de la infracción del numeral 13.

La infracción detallada en el numeral 13 se sustenta en la obligación de retener o percibir los tributos y recae en aquellos sujetos designados como agentes de retención o percepción. El artículo 10 del Código Tributario⁴² dispone que los agentes retenedores o perceptores son designados por motivo de su actividad, función o posición contractual, al considerarse que potencialmente pueden retener o percibir tributos y, en un posterior momento, trasladarlos al fisco.

La obligación de retener o percibir consiste en una prestación de hacer, por lo que es de tipo formal. Con la retención o percepción del tributo por pagar se coadyuva a las labores de la Administración. Posteriormente el fisco podrá captar el tributo retenido o percibido y así satisfacer la obligación de pago que recae naturalmente en el contribuyente.

Sobre la obligación asociada a la retención y percepción de tributos, Ruiz de Castilla et. al (2017) manifiestan que en las relaciones jurídicas formadas con los agentes retenedores y perceptores de tributos, predomina una prestación de hacer a favor del fisco, que consiste en la actividad de recaudar por parte de estos agentes. No prevalece una prestación de dar suma de dinero al fisco. Ello abona en favor de nuestra posición.

Teniendo claro que las infracciones del artículo 177 se originan por el incumplimiento de obligaciones formales, corresponde ahora analizar el caso de las infracciones detalladas en el artículo 178 del Código Tributario⁴³. Dicha norma establece las infracciones relacionadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁴² “Artículo 10.- Agentes de recepción o percepción

En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”.

⁴³ “Artículo 178.- Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
2. Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
3. Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
4. No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.
6. No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.

Por el propio titular de la norma podemos intuir que las infracciones detalladas allí se originan por el incumplimiento de obligaciones que encuentran una asociación cercana a la obligación sustancial de pago del tributo. Estas obligaciones posibilitarían “el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

El análisis de este artículo resulta necesario para nuestro trabajo porque cierta doctrina considera que las infracciones allí detalladas son de tipo sustancial, es decir, que sancionarían el incumplimiento de pago de la obligación sustantiva. Como se recordará, nosotros somos de una posición contraria, que afirma que el incumplimiento de la obligación sustancial no constituye infracción en nuestra regulación peruana.

Como parte de esta doctrina contraria a nuestra posición encontramos a Saavedra (2019), quien destaca que la mayoría de tipos de infracciones tributarias son por incumplimiento de obligaciones formales. Sin embargo, a continuación, afirma que nuestro Código reconoce ilícitos tributarios sustanciales, referidos al incumplimiento del pago de los tributos.

Para Saavedra, las infracciones tributarias sustanciales se encontrarían tipificadas en el artículo 178 numeral 4 (no pagar en los plazos previstos los tributos retenidos o percibidos) y numeral 6 (no entregar a la Administración el monto retenido por embargo en forma de retención) y en el artículo 177 numeral 13⁴⁴ (no efectuar las retenciones o percepciones establecidas legalmente). Todas las otras infracciones tributarias reguladas serían de tipo formal.

Ruiz de Castilla et. al (2017), por su parte, señalaban que el artículo 178 del Código Tributario se referían a obligaciones tributarias (de dar dinero al fisco) y no a obligaciones formales (prestación de hacer a favor del fisco).

Nuestra posición, nuevamente, propone que inclusive las infracciones del artículo 178 del Código Tributario no sancionan el incumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo, dirigida naturalmente a aquel sujeto que realiza el hecho imponible. Las infracciones allí detalladas se originan, al igual que en los artículos 173 a 177, por el incumplimiento de obligaciones formales.

Entre las infracciones detalladas en el artículo 178 del Código Tributario encontramos: no incluir en las declaraciones, de conformidad con la realidad, toda cifra dato o circunstancia que influya en la determinación y el pago de la obligación tributaria (numeral 1); presentar la declaración jurada que exige el artículo 11 de la Ley No. 28194

7. Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley N° 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 11 de la citada ley.

8. Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley N° 28194 con información no conforme con la realidad.

9. Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar. En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este numeral”.

⁴⁴ Recuérdese que antes hemos descartado que la infracción del numeral 13 del artículo 177 sancione el incumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo.

no conforme con la realidad (numeral 8) o permitir que un tercero goce de exoneraciones sin cumplir lo exigido por dicho artículo 11 (numeral 7); y, no determinar la deuda tributaria, saldo a favor, pérdida tributaria o crédito correctamente al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar (numeral 9).

Estimamos que es claro que las infracciones presentadas hasta el momento se originan por el incumplimiento de obligaciones de tipo formal. Prestaciones como incluir en las declaraciones toda información que influya en la determinación o pago del tributo, presentar declaraciones, no permitir el goce de exoneraciones o determinar deuda tributaria correctamente, son prestaciones de tipo hacer o de no hacer que coadyuvan a las labores de control de la Administración.

Nótese que no estamos negando que estas obligaciones tienen una asociación muy cercana con el cumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo. De hecho, el incluir la información correcta en las declaraciones será la vía para que ingrese a las arcas fiscales el monto del tributo que realmente corresponda. Si no se declara o no se determina la deuda tributaria correctamente la recaudación fiscal se ve disminuida. Sin embargo, lo que nosotros sostenemos es que estas obligaciones en estricto son de tipo formal.

Otras de las infracciones detalladas en el artículo 178 del Código Tributario las encontramos en los numerales 2 y 3. Allí se establece que son infracciones el emplear bienes o productos exonerados o beneficiados en actividades que no corresponden (numeral 2) y elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados, utilizar indebidamente o adulterar medios de control, o alterar las características de los bienes (numeral 3).

A nuestro juicio estos numerales tampoco sancionan el incumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo. Ellos castigan la desnaturalización de los fines por los que fueron otorgadas exoneraciones o beneficios, o el encubrimiento al fisco mediante el comercio clandestino, pero en estricto no el incumplimiento de la prestación de dar suma de dinero al fisco⁴⁵.

En esa línea, Ruiz de Castilla et. al (2017) señalan que la infracción del numeral 2 del artículo 178, a diferencia de las otras, no surge por el quiebre de una obligación tributaria ni de un deber formal, sino que surge de un régimen de exoneraciones o beneficios previamente establecido. Coincidimos con los autores en descartar que la obligación que sustenta esta infracción sea la sustancial de pagar el tributo.

Habiendo descartado que la mayoría de numerales del artículo 178 del Código Tributario sancionen el incumplimiento de la obligación sustancial, queda pendiente el análisis de los numerales 4 y 6. Según Saavedra (2019), que postula una posición opuesta a la del presente trabajo, ambos numerales regularían infracciones tributarias sustanciales.

⁴⁵ Este punto quedará más claro en el acápite 2.3.2 sobre infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial.

¿Qué disponen ambos numerales del artículo 178? Que constituyen infracciones tributarias no pagar dentro de los plazos establecidos los montos retenidos o percibidos (numeral 4) y no entregar a la Administración el monto retenido por embargo en forma de retención (numeral 6).

Para nuestro análisis, la infracción del numeral 6 resulta muy similar a la del 4, pues consiste de igual forma en no entregar, es decir, no pagar al fisco los montos anteriormente retenidos. Por lo tanto, para sustentar nuestra posición, analizaremos únicamente la infracción fijada en el numeral 4.

¿El numeral 4 del artículo 178 sanciona el incumplimiento de la obligación sustancial? Consideramos que no. Como hemos señalado anteriormente, el que tiene que cumplir con la obligación sustancial de pagar el tributo es aquél que realiza el hecho imponible y que, por ende, se subsume dentro de la hipótesis de incidencia prevista normativamente. Es este administrado el destinatario natural y original de la obligación sustancial, que constituye el vínculo medular del derecho tributario.

Se ha advertido también que para hacer efectiva esta obligación sustancial de pago del tributo, el legislador ha creado una serie de vínculos que conforman la relación jurídica tributaria. Estos vínculos pueden recaer en sujetos que no han realizado el hecho imponible, es decir, terceros que no califican como contribuyentes.

Entre estos obligados a colaborar con la satisfacción de la obligación sustancial encontramos a los agentes retenedores o perceptores. Estos terceros, por la posición contractual que ocupan respecto de los contribuyentes, integran la relación jurídica tributaria y están obligados, primero, a efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley y, luego, a pagar al fisco estos importes retenidos o percibidos.

Si bien alguna doctrina podría pensar que la prestación que ejecutan los agentes de retención o percepción es la de dar suma de dinero a título de tributo a favor del fisco, no podemos olvidar que los agentes nunca han sido ni serán deudores del impuesto por derecho propio, al no haber realizado el hecho imponible. Cuando el agente de retención o percepción paga los tributos retenidos o percibidos no se trata del contribuyente, quien realiza el hecho generador, cumpliendo con la obligación sustancial. Jamás podría serlo porque ellos nunca realizaron el hecho imponible.

Los agentes de retención o percepción no cumplen con pagar el tributo porque ellos hayan generado el nacimiento de la obligación tributaria, sino porque así lo ordena la ley (Sevillano, 2019). Su obligación de pagar el tributo nunca incumbe su dinero propio, sino el que es producto de la retención o percepción que deben efectuar (prestación de hacer) al contribuyente.

El agente retenedor o perceptor no es el obligado natural al pago del tributo, sino que su prestación forma parte del conjunto de acciones dirigidas a garantizar la efectiva satisfacción de la obligación sustancial. El vínculo que el legislador ha previsto con los agentes retenedores o perceptores se ha establecido con la finalidad que el tributo del deudor tributario ingrese a las arcas fiscales, aquí se observa su carácter de obligación formal. No estamos frente al cumplimiento en estricto de la obligación sustancial de pago

del tributo, que está dirigida al deudor del impuesto por derecho propio (aquel que realiza el hecho generador).

Las obligaciones en las que terceros tienen que cumplir con trasladar al fisco los tributos pagados por los contribuyentes son finalmente obligaciones formales. Son vínculos que se forman con el objetivo que el tributo, cuya obligación de pago recae en quien realiza el hecho imponible, efectivamente ingrese a las arcas fiscales.

En este punto no quisiéramos dejar de lado lo establecido por el artículo 18 del Código Tributario⁴⁶. Allí se indica que los agentes de retención o percepción (1) se constituyen en responsables solidarios cuando no efectuaron la retención o percepción a la que estaban obligados, y (2) son los únicos responsables ante la Administración una vez que se realiza la retención o percepción.

Ya sea que no se efectúe la retención o percepción, o ésta sí se llegue a producir, los agentes de retención o percepción serán responsables ante la Administración y por ende deberán cumplir con la obligación tributaria según el artículo 9 del Código⁴⁷. El constituirse en responsable implica, a su vez, fundarse como deudor tributario, así lo dispone el artículo 7⁴⁸.

Sin embargo, nuevamente debemos puntualizar que los agentes de retención o percepción jamás podrán constituirse en contribuyentes. Si bien pueden estar obligados al pago por decisión del legislador (a título de responsable) ellos no son los destinatarios naturales de la obligación sustancial de pago del tributo.

Por ello, las prestaciones que realicen los agentes de retención o percepción no recaen en estricto en el cumplimiento de la obligación sustancial, que está dirigida a aquel que realiza el hecho imponible (contribuyente). De esta forma, queda claro que el numeral 4 del artículo 178 no sanciona el incumplimiento de la obligación sustancial.

Huamaní (2019) comparte nuestra idea al indicar que aún cuando la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 podría asociarse a la omisión al pago, afirma finalmente que las infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario son infracciones formales. Ello abona a nuestra posición.

Por lo expuesto, se comprueba nuestra postura planteada inicialmente. Las infracciones tributarias en nuestro Código Tributario surgen únicamente del incumplimiento de obligaciones formales. Esta conclusión se deriva de la aplicación del principio de

⁴⁶ “Artículo 18.- Responsables solidarios

Son responsables solidarios con el contribuyente:

(...) 2. Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria (...).

⁴⁷ “Artículo 9.- Responsable

Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.”.

⁴⁸ “Artículo 7.- Deudor tributario

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”.

tipicidad y del consecuente análisis de los artículos 173 a 178 que detallan las obligaciones que, de ser incumplidas, configuran infracciones.

El no cumplimiento de la obligación sustancial, que está a cargo naturalmente de aquel que realiza el hecho imponible, no se encuentra tipificado como infracción y por ende no se sanciona en nuestro ordenamiento. Corresponde ahora preguntarnos si, históricamente, el legislador peruano estableció como infracciones tributarias únicamente el incumplimiento de obligaciones formales.

2.2 Antecedentes en el Perú sobre la infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación sustancial

¿En el Perú siempre se ha tipificado como infracciones tributarias únicamente a los incumplimientos de obligaciones formales? Para responder a esta pregunta es relevante remitirnos a la década de los sesenta, en la que se plasmaron un conjunto de intentos de destacados juristas por contar con una regulación unitaria de derecho tributario en nuestro país.

El primer Código Tributario del Perú fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 263-H, publicado el 12 de agosto de 1966. Este código fue producto de una suma de esfuerzos de codificación tributaria que tuvo como trabajo preparatorio inmediato el Anteproyecto elaborado por la Dirección General de Estudios Tributarios⁴⁹ (Belaúnde, 1970).

Este Código Tributario inicial, en su artículo 29, establecía que la deuda tributaria estaba conformada, además del tributo omitido, por el recargo mensual y por las sanciones que correspondan.

“Artículo 29 – La Administración Tributaria deberá exigir el pago total de la deuda tributaria, de la cual forman parte las sanciones respectivas, así como el recargo a que se refiere el artículo 30”.

“Artículo 30 – (...) Las cuotas o porciones aplazadas sufrirán un recargo de 1.5% por mes o fracción de mes, debiendo garantizarse la deuda mediante prenda, hipoteca, fianza, u otra garantía suficiente, real o personal, a juicio de la Administración.

En los casos previstos en este artículo, el pago hecho se imputará al tributo y, después, por este orden, a los recargos y sanciones. Se procederá en esta misma forma, tratándose de cobranza coactiva, cuando la deuda no alcance a ser cubierta en su totalidad”.

El primer Código Tributario erigía que la deuda tributaria estaba conformada por tres componentes. El primero de ellos es el tributo, segundo el recargo mensual de 1.5% aplicable a las cuotas o porciones aplazadas y, por último, las sanciones que serán aplicables frente a incumplimientos por parte del contribuyente.

⁴⁹ Este anteproyecto, a su vez, tuvo como base a los anteproyectos elaborados por los doctores Jaime García Añoberos y Carlos Llontop Amorós y al Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por la OEA y el BID (Belaúnde, 1970).

Véase que el recargo mensual de 1.5% es distinto a las sanciones que corresponden aplicar frente al incumplimiento de obligaciones, así se sigue de la literalidad del artículo 29. Ello adquiere más sentido aun cuando advertimos que su aplicación se tipifica en el Título VII del Libro Primero del Código Tributario, que trata a la obligación tributaria, y no el Libro Cuarto que desarrolla las infracciones tributarias y sus sanciones.

Es decir, este recargo mensual de 1.5%, regulado en los artículos 29 y 30 del primer Código Tributario, no constituiría en estricto una sanción a aplicar frente a una infracción tributaria.

¿Qué incumplimientos del contribuyente eran tipificados como infracción tributaria y, por ende, eran sancionables? Para responder ello debemos analizar el artículo 153 que instaure qué conductas constituyen infracciones tributarias.

“Artículo 153 – Son infracciones tributarias:

- a) No presentar dentro de los plazos fijados por las leyes y reglamentos de la materia, las declaraciones, comunicaciones y demás documentos exigidos por dichas leyes o reglamentos (...).
- b) Presentar en forma incompleta sin los requisitos formales exigidos por las disposiciones pertinentes, las declaraciones, comunicaciones y demás documentos (...).
- c) La ocultación o la disminución de la materia imponible (...)
- d) No registrar dentro del plazo señalado por la ley los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias; no exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria; o llevarlos con atraso mayor del permitido por la ley (...)
- e) No registrar los libros a que se refiere el inciso anterior, o no llevarlos en castellano y en moneda nacional (...)
- f) No llevar los libros de contabilidad u otros exigidos por las leyes y sus reglamentos (...).
- g) No efectuar las retenciones de impuestos ordenadas por las leyes y sus reglamentos (...).
- h) No entregar al acreedor tributario, en la forma y dentro del plazo que fijen las leyes y reglamentos pertinentes, el monto de las retenciones de impuestos (...).
- i) La elaboración, circulación o comercio de productos o mercaderías gravados, sin cumplir con los requisitos exigidos por las disposiciones legales o reglamentarias pertinentes (...)

Como se sigue, el artículo 153 del primer Código Tributario instaure únicamente infracciones tributarias formales. Son los incumplimientos de obligaciones formales, como no presentar las declaraciones en el tiempo previsto, no registrar dentro del plazo los libros de contabilidad o no retener los impuestos debidos, los que acarrearán la configuración de una infracción tributaria.

Las sanciones aplicables al incumplimiento de tales obligaciones podían ser de tipo recargo o de tipo multa. El recargo como sanción⁵⁰ consistía en la aplicación de un porcentaje sobre un importe determinado; en cambio, la multa consistía en un monto fijo que no consideraba un importe base. Si bien ambos conceptos son sanciones su aplicación variaba conforme a la infracción.

Así, por ejemplo, el artículo 153 establecía que la infracción por no presentar dentro del plazo previsto las declaraciones o comunicaciones exigidas se sancionaba con un recargo del 5% por mes o fracción de mes sobre el impuesto dejado de pagar⁵¹. Es decir, se sancionaba con un recargo de 5% sobre el importe del impuesto no pagado.

A contrario, la infracción por no registrar los libros de contabilidad, no exhibirlos o llevarlos con atraso mayor al permitido se sancionaba con una multa fija cuyo importe podía oscilar entre S/ 100 a S/ 50,000⁵². En la misma línea, la infracción por no llevar los libros de contabilidad u otros exigidos se sancionaba con una multa fija cuyo importe puede variar entre S/ 1,000 a S/ 500,000⁵³.

Nuevamente, este recargo sanción que se aplicaba a algunas de las infracciones tributarias formales reguladas en el artículo 153, es claramente diferenciable y distinguible de aquel recargo que asciende a 1.5% por mes o fracción y que se encuentra regulado en los artículos 29 y 30 del primer Código Tributario.

Sin perjuicio que volveremos al tópico de las conductas que constituían infracciones tributarias, creemos necesario escudriñar un poco en la figura del recargo establecido en los artículos 29 y 30.

Este recargo, como se ha visto, no podía ser considerado como sanción y, además, consistía únicamente en aplicar el 1.5% del importe de la cuota o porción aplazada sobre el monto de este último. No consideraba este recargo algún factor de reajuste por la variación de la moneda en el tiempo, factor que podría resultar conveniente aplicar en contextos de inflación económica como los que acontecían el Perú después de la mitad del siglo XX.

Bajo esa premisa, para un contribuyente podría resultar no tan desalentador contar con deudas tributarias aplazadas y afrontar el recargo del 1.5%. Considerando que en la

⁵⁰ Véase que aquí sí nos referimos al recargo como sanción. Distinto es el caso del recargo regulado en los artículos 29 y 30 del primer Código Tributario que no constituye sanción en estricto.

⁵¹ “Artículo 153 –

a) No presentar dentro de los plazos fijados por las leyes y reglamentos de la materia, las declaraciones, comunicaciones y demás documentos exigidos por dichas leyes o reglamentos. Los contribuyentes o responsables que vencidos los plazos para la presentación de los documentos a que se refieren este inciso, hubieren omitido cumplir con la obligación correspondiente, y en esa condición fuesen identificados mediante la intervención del órgano administrador del tributo, serán sancionados con un recargo del 5% por mes o fracción de mes sobre el impuesto dejado de pagar, hasta el día de su cancelación total, con un máximo de 100%”.

⁵² “Artículo 153 –

d) No registrar dentro del plazo señalado por la ley los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias; no exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria; o llevarlos con atraso mayor del permitido por la ley, infracciones que se sancionarán con multa de S/ 100 a S/ 50,000 (...)”.

⁵³ “Artículo 153 –

f) No llevar los libros de contabilidad u otros exigidos por las leyes y sus reglamentos, que se sancionará con multa de S/ 1,000 a S/ 500,000 (...)”.

década de los setenta nuestro país iniciaba un proceso económico inflacionario, el importe de la deuda tributaria, si bien se incrementaba en 1.5% de forma mensual, con el paso del tiempo éste se iba licuando y no representaba una contingencia relevante para el contribuyente.

Por ello, mediante Decreto Ley No. 22686, publicado el 19 de setiembre de 1977, fueron modificados los referidos artículos 29 y 30, y así se establecieron los denominados intereses por mora. El considerando de dicha norma expresa particularmente que era una problemática de la época el atraso en el pago de tributos, promovido porque las sanciones por dicho atraso representaban un costo menor que el financiero⁵⁴.

Con la finalidad de impedir el atraso en el pago de la deuda tributaria, se dispuso la siguiente modificación normativa:

“Artículo 29.- La Administración Tributaria deberá exigir el pago total de la deuda tributaria, de la cual forman parte los intereses y las sanciones.

Los intereses se calcularán al rebatir, con una tasa superior en cinco puntos a la que fije el Banco Central de Reserva para las operaciones de redescuento con las empresas financieras, sobre el monto del tributo insoluto y se liquidarán por mes o fracción de mes a partir de la fecha en que la obligación sea exigible.

Las sanciones se aplicarán de conformidad con lo previsto en el Libro IV de este Código”.

Como se ve, el recargo inicialmente previsto en el artículo 29 de la redacción original del Código Tributario fue desplazado por los intereses por mora. Estos intereses se calculaban con una tasa superior a la establecida por el Banco Central de Reserva para operaciones con terceros. Es decir, sí consideraba un factor de reajuste económico por el paso del tiempo⁵⁵ y que referenciaba operaciones de mercado, a diferencia del anterior recargo.

Medrano (1984) destaca que la sola aplicación de recargos (previstos en la redacción original del Código) no tenía eficacia disuasiva para evitar el atraso en el pago de la deuda tributaria⁵⁶, pues con el transcurrir del tiempo el débito tributario se iba erosionando. Como señalamos antes, el proceso inflacionario que comenzaba a vivir

⁵⁴ “CONSIDERANDO:

Que frecuentemente se posterga el pago de tributos para satisfacer otras obligaciones, aprovechando que las sanciones vigentes para la morosidad tributaria representan un costo menor que el financiero; Que, asimismo, se ha hecho usual el empleo de recursos impugnativos y otros medios con el objeto de dilatar el pago de los tributos determinados por la Administración;

Que, en consecuencia, es necesario adoptar las medidas conducentes a impedir la demora indebida en el pago de la deuda tributaria, adecuando a este fin algunas normas del Código Tributario - Principios Generales”.

⁵⁵ Posteriormente, mediante Decreto Legislativo No. 502, publicado el 30 de noviembre de 1988, se modificó el artículo 29 y se dispuso que el tributo adeudado “se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana”.

⁵⁶ De lo dicho por Medrano resulta posible intuir que se buscaría dotar a los recargos, previstos originalmente en los artículos 29 y 30 del primer Código Tributario, de un carácter disuasorio. Lo cual podría llevarnos a pensar que se tratan de sanciones administrativas (que tienen una doble finalidad, represiva y disuasoria). Sin embargo, ratificamos nuevamente que estos recargos no son sanciones, ello se colige de la propia redacción del artículo 29 y de su no tipificación en el Libro Cuarto que regula las infracciones y sanciones.

nuestro país, generaba inclusive con mayor rapidez que el tributo omitido se licúe en el tiempo y no represente una contingencia financiera relevante para el contribuyente.

De hecho, dado el contexto económico, para algunos contribuyentes podría hasta resultar atractivo encontrarse en situación de atraso respecto al pago de tributos. Justo por ello los intereses por mora surgieron en el proceso inflacionario acelerado, incrementando el importe de la deuda y contribuyendo a la abstención de la evasión tributaria (Medrano, 1984).

Asimismo, se resalta que los intereses por mora tienen naturaleza compensatoria, y no sancionadora, pues tienen como objetivo reparar el daño causado al fisco. Con la mora tributaria se causaba un perjuicio económico al Estado al no contar éste, en el tiempo debido u oportuno, con el importe por concepto de tributo que el contribuyente estaba obligado a pagar (Medrano, 1984). Dicho perjuicio económico debía ser reparado.

Dicho esto, volvemos a nuestro tópico sobre qué conductas eran tipificadas como infracciones tributarias en el primer Código Tributario del Perú, aprobado mediante Decreto Supremo No. 263-H. Como señalamos, su artículo 153 establecía que constituían infracciones tributarias únicamente los incumplimientos de obligaciones formales, como llevar los libros de contabilidad con atraso o no exhibirlos al ser requeridos por la Administración.

En el Código Tributario inicial, el incumplimiento de pago en el plazo previsto de la obligación sustancial no estaba tipificado exactamente como infracción tributaria. En el artículo 153 de dicho Código se establecían las infracciones tributarias y entre ellas se encontraban solamente los incumplimientos de obligaciones formales, no el atraso en el pago del tributo.

Sin perjuicio de ello, es necesario observar que el artículo 154 del primer Código Tributario disponía que el pago del tributo de forma extemporánea era “sancionado” con un recargo del 2%⁵⁷. Veamos lo establecido por dicha norma.

“Artículo 154.- Cuando el pago de los tributos deba ser hecho directamente por el contribuyente o el responsable, sin gestión previa del órgano administrador competente, y dicho pago se efectúe después de vencidos los plazos que fijen las leyes y sus reglamentos, se sancionará la mora con un recargo del 2% por mes o fracción de mes, hasta la fecha de su cancelación.

Este recargo no es aplicable a los contribuyentes y responsables comprendidos en los incisos a) y c) del artículo 153”.

Como se observa, el artículo 154 sanciona con recargo el atraso en el pago del tributo. Si bien el incumplimiento de la obligación sustancial en el plazo previsto no constituía infracción tributaria en estricto al no encontrarse tipificado dentro del conjunto de infracciones tributarias, dicha conducta sí era sancionada con recargo.

⁵⁷ Este recargo sí estaba tipificado como sanción. Nuevamente, distinto era el caso del recargo regulado en la redacción original de los artículos 29 y 30 del primer Código Tributario.

El contribuyente que no cumpliera con pagar su tributo dentro del plazo se hacía merecedor del castigo consecuente (recargo como sanción), sin embargo, no podría considerársele infractor en estricto por los motivos antes señalados.

Ello es importante de notar porque posteriormente el primer Código Tributario sufrió modificaciones, entre las cuales encontramos la dispuesta por el Decreto Ley No. 21936, publicado el 21 de septiembre de 1977. A través de dicha norma dada en el gobierno de Morales Bermúdez, se tipificó expresamente al atraso en el pago del tributo como infracción tributaria.

“Artículo 154.- Son infracciones tributarias sustanciales, sancionadas con recargo, las siguientes:

- a) No pagar o pagar fuera de los plazos señalados por las leyes y reglamentos, la integridad o parte de los tributos;
- b) No efectuar la percepción o la retención de tributos ordenados por la ley; y
- c) No entregar al acreedor tributario el monto de los tributos percibidos o retenidos, dentro de los plazos y en las formas previstas por la ley.

El recargo a que se refiere este artículo, se calculará sobre el monto insoluto del tributo y será de:

- 5% por mes o fracción de mes, con un máximo de 200%, en los casos a que se refiere el inciso a), con excepción de los impuestos a las sucesiones en los que el recargo será del 2.5% por mes o fracción de mes, con un máximo de 100%;
 - 10% por mes o fracción de mes, con un máximo de 200%, en los casos a que se refiere el inciso b);
 - 20% por mes o fracción de mes, con un máximo de 300%, en el caso del inciso c)
- También constituyen infracciones tributarias sustanciales, sancionadas con el comiso: la elaboración, circulación y comercio de productos o mercaderías gravadas, que se efectúen sin cumplir los requisitos exigidos por las disposiciones legales y reglamentarias”.

Mediante el Decreto Ley No. 21936, se introdujo por primera vez el término de infracciones tributarias sustanciales, en contraposición a las infracciones formales reguladas en el artículo 153. Las infracciones sustanciales recaían en omisiones o acciones de fondo, con un ánimo doloso, pero apreciadas de forma objetiva (Flores, 1983).

Es decir, a partir de dicha norma, el contribuyente que no cumpliera con pagar su deuda tributaria, o la cancelase fuera del plazo previsto legal y reglamentariamente, incurría en infracción tributaria y se hacía merecedor de su sanción tipo recargo ascendente a 5% por mes o fracción de mes, con un máximo de 200%. El incumplimiento de la obligación sustancial ya estaba tipificado como infracción tributaria.

Así, la deuda tributaria pasó a estar conformada por (1) el tributo adeudado, (2) los intereses devengados, y (3) las sanciones, que podían ser recargos y multas. Cuando la Administración Tributaria procedía a cobrar la deuda exigía la integridad del monto conformado por los tres conceptos señalados (Flores, 1983).

Por lo expuesto, podríamos afirmar que a partir de diciembre de 1977⁵⁸ en el Perú se encontraba tipificado como infracción tributaria tanto el incumplimiento de obligaciones sustanciales como el incumplimiento de las obligaciones formales. Ambos se encontraban regulados en los artículos 153 y 154 del primer Código Tributario modificado, respectivamente.

Este aspecto de la regulación tributaria se mantuvo sin modificaciones trascendentales durante algunos años⁵⁹, hasta la década de los noventa. Durante el gobierno de Fujimori se ejecutó una importante reforma tributaria que tenía como fines elevar la recaudación, dado que ésta había disminuido considerablemente (Zolezzi, 1991), y simplificar el complejo régimen tributario existente a dicha fecha.

Pasco-Font (2000) refiere que el presidente Fujimori tenía como objetivo de su reforma tributaria contar con un sistema tributario con menos impuestos permanentes, pero con más contribuyentes que aporten al fisco. Así, se intentó reducir y eliminar la gran cantidad de impuestos existentes a dicha fecha, organizando una estructura tributaria simple⁶⁰.

Por su parte, Flores (1993) manifestaba que la complejidad de las normas tributarias se reflejaba en un sistema engorroso, complicado y difícil que alentaba la evasión. Añade el autor que muchas veces el contribuyente quería cumplir con su obligación, sin embargo, la complejidad de la normativa lo espantaba, incentivándolo a evadir el pago de tributos.

Rivas (1990) señalaba que la reforma tributaria que debía ejecutar el gobierno tenía que pretender esencialmente dos fines: primero, facilitar, simplificar y ordenar la aplicación y cumplimiento de las normas tributarias; segundo, redistribuir equitativamente las cargas impositivas. En dicha época no existían un sistema tributario, sino una multiplicidad de tributos que no guardaban coherencia entre sí (Rivas, 1990).

Dentro de este marco de reforma tributaria impulsada por Fujimori, el 24 de noviembre de 1992 se publicó el Decreto Ley No. 25858, mediante el cual se aprobó un nuevo Texto del Código Tributario. Robles et. al (2017) precisan que éste fue el segundo Código Tributario que ha tenido el país, vigente desde el 01 de diciembre de 1992.

Este nuevo Código Tributario estableció importantes cambios tales como que la deuda tributaria estaba conformada por el tributo, las multas y los intereses (que podían ser moratorios o por aplazamiento y/o fraccionamiento). Asimismo, se eliminaron las

⁵⁸ El Decreto Ley No. 21936 en su artículo 2 señala que la norma entra en vigencia el 01 de diciembre de 1977.

⁵⁹ Entre algunas modificaciones importantes a considerar encontramos la dispuesta por la Ley No. 23509, publicada el 14 de diciembre de 1982, mediante la cual los recargos se hicieron más severos eliminando los topes máximos establecidos (Flores, 1983). Por otro lado, mediante Decreto Legislativo No. 502, publicado el 30 de noviembre de 1988, se ordenó aplicar el recargo sobre el tributo reajustado con intereses, ya no únicamente sobre el tributo adeudado (sin considerar otros elementos de la deuda tributaria) (Mallqui, 1990).

⁶⁰ Otro de los intentos de simplificación tributaria se vio reflejado a fines de 1993 cuando se deroga el impuesto al patrimonio empresarial y se crea el nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) cuya finalidad era ampliar la cantidad de contribuyentes (Pasco-Font, 2000).

infracciones tributarias sustanciales, siendo que sólo constituían infracciones tributarias el incumplimiento de obligaciones formales.

“Artículo 28.- La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Los intereses comprenden:

1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo, compuesto por el interés inicial y el interés diario, a que se refiere el artículo 33
2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181 y,
3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36”.

“Artículo 33.- El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del ciento treinta por ciento (130%) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil de cada mes”.

“Artículo 172.- Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

1. De inscribirse o acreditar la inscripción.
2. De emitir y exigir comprobantes de pago.
3. De llevar registros contables.
4. De presentar declaraciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. De determinar correctamente la obligación tributaria”.

Como se observa, en el Código Tributario publicado a finales de 1992 ya no existen infracciones sustanciales. El nuevo artículo 172 fija los incumplimientos que configuran infracciones tributarias y ellos son de tipo formal únicamente, no sustancial. Entre las conductas que producen infracción observamos el no cumplir con emitir comprobantes de pago o no cumplir con presentar las declaraciones.

El segundo Código Tributario del Perú, aprobado mediante Decreto Ley No. 25858, no tipifica el incumplimiento de la obligación sustantiva en los plazos previstos como infracción tributaria. Únicamente se sancionan los incumplimientos de obligaciones formales.

Adviértase además que tampoco se dispone la aplicación de recargo alguno a la deuda tributaria no pagada o pagada fuera del plazo establecido⁶¹, es decir no existía sanción

⁶¹ El segundo Código Tributario, en su artículo 182, disponía un recargo por el periodo en que dure el recurso de reclamación, que funcionaría como un desincentivo para la impugnación por parte del contribuyente, pero no como una sanción a la omisión o mora en el pago del tributo. Pantigoso (2022) comenta que éste era un recargo por reclamación inoficiosa, que se aplicaba cuando mediante la resolución que resolvía la reclamación, se declaraba procedente el cobro. Es decir, se aplicaba el recargo cuando se consideraba que la interposición del recurso fue innecesaria y generó una dilación inútil a la Administración.

para dicha conducta. El atraso en el pago de tributos solamente devengaba un interés moratorio, pero, nuevamente, este interés de ninguna forma es sanción.

Recordemos que los intereses moratorios tienen como fin compensar o reparar al Estado por el perjuicio causado por no contar en el tiempo oportuno con el tributo que debió ser causado. No contienen el matiz de castigo o represión que es característico de las sanciones tributarias o administrativas.

En esa línea, Robles (2013) afirma que los intereses moratorios se distinguen de la sanción porque consisten en una herramienta de incentivo que pretende que el deudor ejecute oportunamente su prestación a la que está obligado. Asimismo, Arias (2023a) manifiesta que el interés moratorio no constituye una penalidad ni un castigo, pues tiene como único fin mantener el valor de la deuda a costo de oportunidad en el tiempo, al aproximarse a la tasa de interés de mercado.

En tal sentido, queda claro que a partir de la dación del Decreto Ley No. 25858 en diciembre de 1992, que aprobaba el nuevo Código Tributario, el incumplimiento de la obligación sustantiva ya no estaba tipificado como infracción. El contribuyente que incurriera en atraso total o parcial de su deuda tributaria no era infractor.

¿Por qué el incumplimiento de la obligación sustantiva ya no era considerado como infracción tributaria? Arias (2023a), en una reciente ponencia sobre un precedente vinculante emitido por el Tribunal Constitucional⁶², indicó que con la reforma tributaria del Código Tributario de 1992 se decidió unificar el interés y el recargo sanción “por simplicidad”.

En un posterior artículo para *Gestión*, el mismo autor afirmó que antes de la reforma tributaria de los noventa, “el interés que compensaba el valor de dinero era el interés a secas y el interés sancionatorio se denominaba recargo. La reforma del Código Tributario de 1992 creó el concepto de interés moratorio, unificando el interés y el recargo del Código de 1966” (Arias, 2023b, párr. 4).

No coincidimos con el autor sobre una posible “unificación” del interés con el recargo. Ello porque ambos conceptos, como hemos visto, tienen finalidades completamente distintas. El recargo, al ser una sanción con fin represivo, no podría fusionarse con un interés que busca compensar al Estado por la demora en el pago del tributo, formando un concepto unificado.

Sin perjuicio de ello, sí aceptamos que por un motivo de “simplicidad” se haya eliminado el recargo sanción aplicable al atraso en el pago de las deudas tributarias. Ello encuentra sentido sobre todo cuando recordamos los objetivos de la reforma tributaria promovida por Fujimori.

⁶² La ponencia disertaba sobre los efectos del precedente constitucional vinculante establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. No. 03525-2021-AA/TC (Caso Maxco), que regulaba la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver los recursos administrativos y judiciales.

Como señalamos antes, en la década de los noventa se buscó aumentar la recaudación tributaria que había disminuido considerablemente y, además, simplificar la compleja y engorrosa estructura tributaria que existía en dicha época, llena de diversos impuestos que no resultaban coherentes entre sí. En tal sentido, resulta lógico que por simplificación se haya decidido eliminar una carga adicional como es el recargo y únicamente establecer un interés que se devengue con el transcurrir del tiempo.

Asimismo, consideramos que la eliminación del recargo reducía el importe por pagar de las deudas tributarias, facilitando que los contribuyentes puedan cancelar sus deudas tributarias atrasadas en un contexto de graves dificultades financieras como el que vivía nuestro país por dicha época. Allí otro motivo que pudo producir la eliminación del recargo. Recordemos que en los noventa el Perú heredó la recesión económica producto del proceso inflacionario de la década anterior.

Al margen de ello, creemos conveniente presentar algunas razones esbozadas por la doctrina, incluso desde antes de la reforma tributaria de Fujimori, que se alzaban en favor de no sancionar el incumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo en los plazos previstos.

En la década de los ochenta se daba cuenta de una opinión generalizada según la cual el incumplimiento de obligaciones sustanciales no merecía reprobación. Medrano (1984) refiere que si bien en el Perú el no pago de tributos estaba sancionado con recargos, otras legislaciones, especialmente en los países menos desarrollados, no consideraban dicha conducta como infracción.

¿Por qué en otros ordenamientos no se sancionaba el incumplimiento de la obligación sustancial? Principalmente por los motivos que llevaban a dicho incumplimiento. Medrano (1984) rescata que, cuando se considera que los funcionarios públicos usan su puesto para enriquecerse, la sociedad reacciona no pagando sus tributos, pues prefiere que el dinero se quede en sus manos. Otra de las razones radica en la deficiencia en los servicios públicos, a los que se supone debería adjudicarse el pago de impuestos.

Por su parte, Flores (1993) expresa que en la década de los noventa existía una recesión muy aguda, por lo que podía darse que las empresas no paguen sus impuestos por falta de liquidez. El autor presenta una causa justificante que podría llevar a no pagar tributos en el plazo previsto y que eximiría de la aplicación de la sanción.

En esa línea, Ruiz de Castilla et. al (2017) indican que para la política fiscal la omisión al pago del tributo se produce por causas no imputables al contribuyente, es decir razones que no obedecen a un análisis costo-beneficio de parte del no pagador. Se entiende que el contribuyente no paga porque tiene dificultades financieras producto de la recesión económica o el quiebre de la cadena de pagos, etc.

Agregan los autores que, en tanto la causa principal de no pago de tributos es de tipo financiero, la consecuencia a aplicar debe ser también de ese tipo y no penal. No existe una conducta equivocada que corregir ni tendría sentido incrementar la deuda si es que el contribuyente tiene problemas de liquidez (Ruiz de Castilla et. al, 2017).

Por otro lado, Pérez (1993), en comentario a la reforma tributaria española de 1985, señalaba que era inviable considerar como infracción a la sola omisión de cualquier ingreso tributario. Añade que, para que subsista el tipo de omisión de ingreso, se hacía necesario que dicha conducta sea producto de una ocultación, es decir, de una infracción del deber de declarar.

Si bien Pérez presenta un comentario sobre una regulación que no es la peruana, nos parece interesante ver que para dicho autor el solo incumplimiento de la obligación sustantiva no podría configurar una infracción tributaria. Para que se produzca esta última, la omisión al pago debía estar atada al incumplimiento de otra obligación de tipo formal, como la de presentar las declaraciones.

Al día de hoy, resulta interesante observar que el Modelo de Código Tributario del CIAT se decanta por no sancionar el retraso en el cumplimiento de la obligación sustancial ya determinada. Se comenta que lo realmente trascendental son los incumplimientos en la fase determinativa, en la que el contribuyente está obligado a determinar su deuda tributaria correctamente y no lo hace, impidiendo que la Administración Tributaria conozca del nacimiento de la obligación sustancial a menos que ejerza su facultad de fiscalización (CIAT, 2015).

Si la deuda tributaria ya está determinada no habría por qué sancionar el no pago, pues ello se puede reparar con la recaudación en vía ejecutiva o con intereses moratorios, situación similar a la de una obligación civil (CIAT, 2015). Véase entonces que el Modelo del Código Tributario decide sancionar en estricto, no el incumplimiento de la obligación sustancial, sino la conducta del contribuyente que imposibilita a la Administración conocer el nacimiento de la obligación tributaria, o conocerla de forma incompleta.

Habiendo presentado algunas de las voces que impulsarían no sancionar el incumplimiento de la obligación sustantiva, corresponde concluir afirmando nuevamente que en el Perú no siempre se ha tipificado como infracciones tributarias únicamente a los incumplimientos de obligaciones formales. Antes de la reforma tributaria de 1992 también se tipificaba como infracción tributaria el incumplimiento de la obligación sustantiva.

2.3 Propuesta de clasificación de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario

Hemos señalado que el artículo 172 del Código Tributario, pese a denominarse “tipos de infracciones tributarias”, no establece precisamente una tipología de infracciones clasificándolas según características distintivas. La norma se limita a agruparlas según se asocien a determinadas obligaciones formales, cuyo incumplimiento genera la configuración de una infracción tributaria.

Realizamos también un análisis de cada uno de los artículos 173 a 178 del Código Tributario. Luego de esta evaluación se concluyó que en la regulación tributaria peruana únicamente se tipifica como infracción el incumplimiento de obligaciones formales. La obligación sustancial de pago del tributo, de ser incumplida, no es sancionada.

El hecho de no tener en nuestro ordenamiento como infracción tributaria tipificada al incumplimiento de la obligación sustancial, limita la aplicación de criterios clasificatorios que se aplican en algunos sistemas extranjeros. Por ejemplo, ello ocurre con el criterio tradicional que divide las infracciones en sustanciales y formales, al no contar nuestro sistema con infracciones sustanciales en estricto no resulta empleable.

Sobre lo dicho hasta ahora, el presente trabajo propone un criterio clasificatorio de las infracciones tributarias reguladas en nuestro Código Tributario. Este criterio no pretende ser indiscutible (de hecho, consideramos que es notoriamente perfeccionable), ni mucho menos busca cerrar la puerta a otras propuestas clasificatorias que puedan surgir en la doctrina nacional.

La motivación detrás de nuestra propuesta radica en reconocer que, si bien las infracciones tributarias peruanas surgen únicamente del incumplimiento de obligaciones formales, es posible dividir las infracciones según determinadas clases o categorías. Ello permitirá, finalmente, descifrar mejor nuestro sistema sancionador tributario y promover que su aplicación sea más respetuosa de los principios constitucionales tributarios.

Así las cosas, consideramos que las infracciones tributarias peruanas pueden clasificarse según su nivel de incidencia en la obligación sustancial de pagar el tributo. Existirán algunas infracciones que, pese a ser formales, al producirse generarán un efecto negativo inmediato en el pago del tributo; mientras que en otras infracciones dicho efecto negativo será mucho más remoto, afectando más bien de forma inmediata otros bienes jurídicos tutelados.

Es preciso recordar que el derecho tributario sancionador tutela prioritariamente la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Gracias a ella, el Estado podrá contar con los ingresos necesarios para satisfacer necesidades públicas. Es la recaudación tributaria el bien jurídico tutelado de mayor relevancia y, por lo tanto, resulta válido clasificar las infracciones tributarias en virtud de su nivel de incidencia en dicho bien jurídico.

2.3.1 Infracciones tributarias con incidencia remota en la obligación sustancial

Este tipo de infracciones tributarias se caracteriza por carecer de un impacto directo en la recaudación tributaria, sino más bien por tutelar de forma inmediata el funcionamiento apropiado de las actividades de la Administración Tributaria, como la fiscalización o control. De conformidad con el artículo 62 del Código Tributario⁶³, la Administración en ejercicio de su función de fiscalización dispone de facultades para inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias.

⁶³ “Artículo 62.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales (...).”

La función fiscalizadora tiene como meta supervisar el correcto cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes. La labor de fiscalización detenta como finalidad verificar el cumplimiento del ordenamiento que dispone el ejercicio de los derechos y obligaciones de los particulares (Fernández, 2002).

Entre las facultades que otorga el artículo 62 del Código Tributario a la Administración para fiscalizar encontramos el exigir a los deudores tributarios o terceros la exhibición de documentación o información, solicitar su comparecencia, inmovilizar o incautar libros o archivos, requerir el auxilio de la fuerza pública para el ejercicio de sus funciones, entre otras.

Los administrados están obligados a facilitar dichas actividades de fiscalización mediante el cumplimiento de obligaciones formales, así lo dispone el artículo 87⁶⁴. Si la Administración detecta el incumplimiento de estas obligaciones, que perjudican o dificultan su labor de control, y dicha conducta está tipificada en el Libro IV, procederá la configuración de una infracción tributaria.

El correcto desempeño de las actividades de fiscalización de la Administración Tributaria, cuyas facultades conforman el sistema tributario, permitirá que se realice una adecuada comprobación sobre el idóneo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. La función fiscalizadora de la Sunat resulta relevante en tanto instrumento para que, posteriormente, ingresen a las arcas fiscales los montos que realmente corresponden a título de tributo.

En ese sentido, se buscará por ejemplo tutelar que la Administración cuente con información actualizada en sus registros sobre la situación tributaria de los contribuyentes, o que pueda conocer de forma inmediata y próxima hechos que son susceptibles de generar obligaciones tributarias.

En este punto, debe observarse que las obligaciones formales que facilitan las actividades de fiscalización de la Administración no contienen un contenido pecuniario o económico en sí mismas. Su propósito es permitir o posibilitar que la Administración pueda ejecutar un control tributario adecuado y preciso sobre las actuaciones de los particulares que posiblemente susciten obligaciones de pago del tributo.

En ese sentido, de producirse el incumplimiento de estas obligaciones, no se genera un daño inmediato o perjuicio directo a la recaudación fiscal. Este tipo de infracciones tributarias, que se producen por ejemplo al no llevar los libros de contabilidad al día (artículo 175 del Código Tributario) o no proporcionar a la Sunat la información requerida (artículo 177), no generan directamente una omisión al pago del tributo.

Si se incumplen las obligaciones que sustentan este tipo de infracciones, se afectará directamente la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria, incidiéndose sólo remotamente en la obligación sustancial. La Administración no podrá conocer los

⁶⁴ "Artículo 87.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben (...)"

detalles de las operaciones o actividades con incidencia tributaria, de las que podrían surgir obligaciones sustanciales de pago de tributos; se le hará más complicado conocer con exactitud y precisión quiénes están obligados al pago de tributos.

No debe perderse de vista que el cumplimiento adecuado de las obligaciones formales que facilitan la fiscalización, permitirá que la Administración Tributaria pueda, posteriormente, determinar correctamente el monto del tributo y, en ese sentido, satisfacer su pago. Sin embargo, la vinculación entre el incumplimiento y la afectación a la recaudación no es inmediata.

Ello ocurre porque estas infracciones tienen sólo una incidencia remota en la obligación sustancial. Estamos ante deberes formales que afectan las actuaciones de fiscalización de la Administración Tributaria pero no directa ni inmediatamente la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo, que es el bien jurídico de mayor relevancia.

Ello se condice con los tipos de sanciones que se aplican frente a la comisión de este tipo de infracciones. Si bien se les castiga con los cinco tipos de sanciones listados en el artículo 180 del Código Tributario (multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento y suspensión temporal de licencias), nunca tendrán como sanción una multa calculada en virtud del tributo omitido, no retenido o percibido o no pagado. Ello porque su incidencia en la obligación sustancial es lejana.

Tan cierto es que este tipo de infracciones no inciden directamente en la obligación sustancial, que resulta posible que produciéndose inclusive estas infracciones tributarias se llegue a cumplir el pago del tributo en el monto debido. A modo de ejemplo, puede que, pese a que se incumpla la obligación de inscribirse o actualizar la inscripción de los registros, el pago correcto y oportuno del tributo sí se llegue a producir. Piénsese en un contribuyente que no comunicó el cambio de su domicilio fiscal (incurre en la infracción tipificada en el artículo 173.5); sin embargo, presentó su declaración jurada en el plazo previsto y pagó su tributo autoliquidado.

Dentro de este grupo de infracciones con incidencia remota en la obligación sustancial se encuentran la gran mayoría de infracciones tipificadas en nuestro Código Tributario. Tal es el caso de las infracciones del artículo 173 relacionadas a la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción de los registros de la Administración Tributaria.

Si se producen las infracciones tipificadas en el artículo 173, se afecta directamente la función fiscalizadora de la Administración, pues se le dificultará conocer con exactitud y precisión quiénes están obligados al pago de tributos. No obstante, no existe una afectación inmediata a la recaudación tributaria, en tanto la incidencia de estas infracciones en la obligación sustancial es remota.

Nótese además que las infracciones del artículo 173 son sancionadas con multas calculadas en función de la UIT (que es establecida cada año por el Gobierno Central), con comiso o internamiento temporal de vehículo. Para el caso de aquellos adscritos al

nuevo RUS se agregan como sanciones aplicables las multas calculadas en función de los I y el cierre. Las sanciones aplicables son características de aquellas que inciden sólo lejanamente en la obligación sustancial.

De igual forma ocurre con las infracciones contenidas en el artículo 174 del Código Tributario. Ellas se encuentran relacionadas a la obligación de emitir, otorgar o exigir comprobantes de pago u otros documentos, y facilitar la información que identifique los documentos que sustentan el traslado.

Cuando el contribuyente incurre en las infracciones del artículo 174 se perjudica el control tributario que realiza la Administración sobre las actividades u operaciones susceptibles de generar una obligación de pago del tributo. Sin embargo, no se produce un perjuicio inmediato a la recaudación fiscal al no contener esta infracción una incidencia muy cercana en la obligación sustancial.

Además, las infracciones del artículo 174 son sancionadas con multas calculadas en función de la UIT, con comiso, con internamiento temporal de vehículo y con cierre. Para el caso de los que pertenecen al nuevo RUS se agrega como sanción las multas calculadas en función de los I.

Sin perjuicio que clasificamos a las infracciones del artículo 174 dentro de este grupo de incidencia remota en la obligación sustancial, notamos que los comprobantes de pago pueden tener una incidencia especial o intermedia. Esto último porque, por ejemplo, en el caso del IGV, son los comprobantes de pago los que sustentan el crédito fiscal que determina finalmente el impuesto por pagar⁶⁵. Así, con la comisión de estas conductas se produciría una afectación a la recaudación tributaria.

Sin embargo, debe tomarse en cuenta, en primer lugar, que la finalidad inicial de los comprobantes de pago es acreditar la transferencia de un bien o prestación de un servicio⁶⁶, permitiendo a la Administración controlar las actividades u operaciones que realizan los contribuyentes. Cuando se incumplen las obligaciones vinculadas a la emisión u otorgamiento de comprobantes de pago se perjudica directamente a la función fiscalizadora de la Administración.

En segundo lugar, notemos que las conductas tipificadas en dicho artículo no son sancionadas con multas determinadas en función al tributo omitido o no pagado, característica propia de las infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial. Por ello, sostenemos que las infracciones del artículo 174 pueden clasificarse como infracciones con incidencia remota.

En la misma línea se encuentran las infracciones del artículo 175 que tutelan el cumplimiento de la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros

⁶⁵ Al respecto, el artículo 18 del TUO de la Ley del IGV señala que es un requisito para ejercer el derecho al crédito fiscal contar con el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes o servicios. Por su parte, el artículo 11 señala que el impuesto a pagar por el IGV corresponde al Impuesto bruto de cada periodo menos el crédito fiscal debidamente sustentado.

⁶⁶ El artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia nO. 007-99/SUNAT, dispone que “el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios”.

documentos. La configuración de estas infracciones afecta la labor fiscalizadora de la Administración, pero no ocasionan directamente un daño a la recaudación tributaria pues su incidencia en la obligación sustancial es remota.

Estas infracciones, a diferencia de las detalladas en los artículos 173 y 174, son sancionadas únicamente con multas calculadas en función de los IN (total de ingresos netos en un ejercicio gravable) y, solo para la infracción del numeral 9 del artículo 175, con una multa determinada en función de la UIT. Para el caso de los del nuevo RUS las multas se calculan en función de los I (4 veces el límite máximo de los ingresos brutos mensuales, según cada categoría en el RUS) y se agrega como sanción aplicable al cierre.

El artículo 176 del Código Tributario regula las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones. Cuando tienen lugar estas infracciones se produce también un perjuicio directo a la función fiscalizadora de la Administración, pues no podrá conocer con exactitud o veracidad las operaciones de los contribuyentes de las que nacerán posiblemente obligaciones de pago del tributo.

Las infracciones tipificadas en el artículo 176 se sancionan únicamente con multas calculadas en función de la UIT y de los IN. Para el caso de aquellos adscritos al nuevo RUS se agregan como sanciones aplicables las multas calculadas en función de los I y el cierre.

Sin embargo, y ello será expuesto a detalle más adelante, debe tenerse especial atención con la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Esta infracción se configura cuando no se presentan las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

En dicho caso, se perjudica sin duda la función fiscalizadora de la Administración. No obstante, no debe perderse de vista que la obligación que respalda esta infracción sí tiene una incidencia directa en la obligación sustancial. Por lo tanto, de producirse esta infracción se generará, además del perjuicio a la función fiscalizadora, un daño o lesión a la recaudación tributaria. Lo explicaremos con mayor detalle en el siguiente acápite.

Dentro del grupo de infracciones con incidencia remota en la obligación sustancial se encuentran también las infracciones del artículo 177. Ellas se relacionan con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma. De allí se puede colegir la finalidad de facilitación a la función de fiscalización de la Administración.

Cuando tienen lugar las infracciones del artículo 177 se afecta directamente la función fiscalizadora de la Administración, pues se le dificultará o impedirá el normal desempeño de sus actividades fiscalizadoras. No obstante, no existe un efecto directo o inmediato sobre la recaudación fiscal, ello porque la incidencia de estas infracciones en la obligación sustancial es remota.

También, las infracciones tipificadas en el artículo 177 se sancionan con multas determinadas en función de la UIT y de los IN, con cierre y con comiso. Para el caso de

aquellos adscritos al nuevo RUS se agregan como sanciones aplicables las multas calculadas en función de los l.

Sin perjuicio de lo dicho, encontramos que el numeral 13 del artículo 177 tipifica como infracción que los agentes obligados no efectúen las retenciones o percepciones establecidas legalmente. Esta infracción, si bien se sustenta en el incumplimiento de una obligación de tipo formal, tiene incidencia directa en la obligación sustancial de pago del tributo. Lo explicaremos a más detalle en el punto 2.3.2 del presente trabajo.

Hemos presentado hasta aquí a las infracciones que, según nuestra evaluación, pueden ser calificadas como infracciones con incidencia remota en la obligación sustancial. Como se puede seguir del análisis presentado, dentro de esta clase de infracciones podrían agruparse la gran mayoría de infracciones reguladas en nuestro Código Tributario.

Corresponde ahora presentar a aquellas que tienen una incidencia muy cercana en la obligación sustancial de pago del Tributo. Por lo que, de producirse su configuración, se afectará el bien jurídico de mayor relevancia: la recaudación tributaria.

2.3.2 Infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial

Este tipo de infracciones tributarias se caracteriza por producir un daño inmediato o directo a la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Como hemos señalado, en ella recae el bien jurídico de mayor relevancia tutelado en el derecho tributario sancionador.

El efecto negativo inmediato en la recaudación se produce porque estas infracciones tienen una importante incidencia en la obligación sustancial de pago del tributo. Si bien estas infracciones sancionan el incumplimiento de obligaciones formales, tales obligaciones guardan una conexión muy cercana con el monto que ingresará al fisco a título de tributo.

Lo dicho se puede ver reflejado, además, en las sanciones aplicables a este tipo de infracciones. Cuando un contribuyente incurre en infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial, la sanción a imponer es una multa calculada en función al tributo omitido, no retenido o percibido, no pagado, al monto aumentado indebidamente, y al monto no entregado. No se aplican los otros tipos de sanciones tipificados en el artículo 180 del Código Tributario.

Dentro de este grupo de infracciones encontramos aquellas que sancionan el incumplimiento de obligaciones relacionadas a presentar las declaraciones determinativas de la deuda tributaria, a presentarlas de forma completa y con cifras o datos reales, a efectuar las retenciones o percepciones previstas legalmente y a entregar al fisco los montos retenidos.

Así, observamos que el numeral 1 del artículo 176 tipifica como infracción el no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria

dentro de los plazos establecidos. Como se ha dicho antes, cuando se produce esta infracción, qué duda cabe, se produce un daño inmediato a la actividad fiscalizadora de la Administración, pues ella no podrá conocer de forma precisa las obligaciones tributarias en las que haya podido incurrir el contribuyente.

Sin perjuicio de ello, debe advertirse que la obligación que respalda esta infracción sí tiene una incidencia directa en la obligación sustancial de pago del tributo. La declaración tributaria que contiene la determinación de la deuda tributaria establece directamente el monto que ingresará al fisco a título de tributo.

Como ya ha sido dicho, en un sistema tributario como el peruano en el que predomina la autoliquidación de tributos, el contribuyente mediante su declaración jurada determina sus obligaciones tributarias y conforme a ello cancela el tributo determinado. Si el contribuyente declara que tiene 100 de tributo por pagar, este será el importe que cancelará conjuntamente con la presentación de la declaración.

La declaración es muy relevante porque establece de forma inicial el importe que ingresará al fisco a título de tributo. De allí se sigue la incidencia de la infracción en la obligación sustancial. En la siguiente sección del presente trabajo expondremos más a detalle a la infracción del numeral 1 del artículo 176.

En tanto la incidencia es directa en la obligación sustancial, de producirse la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario se generará un daño o lesión al bien jurídico tutelado de mayor relevancia en el derecho tributario: la recaudación de tributos. Esta infracción se distingue de las anteriores al no afectar de forma directa únicamente a las actividades fiscalizadoras de la Administración.

No obstante, hoy en día esta infracción no es sancionada con una multa calculada en función al tributo omitido, sino con multa determinada en función de la UIT (la Tabla I dispone 1 UIT y la II establece 50% de la UIT)⁶⁷. En el capítulo III presentaremos una crítica a la actual regulación de la sanción correspondiente a la infracción del numeral 1 del artículo 176.

A continuación, vemos a la infracción contenida en el numeral 13 del artículo 177. Allí se tipifica como infracción que los agentes obligados no efectúen las retenciones o percepciones establecidas legalmente. Esta infracción, si bien se sustenta en el incumplimiento de una obligación de tipo formal, tiene incidencia directa en la obligación sustancial.

Y es que los agentes de retención o percepción tendrán la obligación de captar el tributo al que está obligado el deudor tributario. Este monto retenido o percibido será el importe que a continuación ingrese al fisco por concepto de tributo. De producirse la infracción del numeral 13 se produce un daño o lesión a la recaudación tributaria, pues el fisco se verá privado de percibir el recurso económico que le corresponde como crédito.

⁶⁷ Para el caso de las personas y entidades que se encuentran en el Nuevo RUS, la Tabla III instaura como sanción una multa equivalente a 0.6% de los I o cierre.

Esta infracción sí se sanciona con una multa calculada en función al tributo no retenido o no percibido. De hecho, las tres tablas establecen como sanción el 50% del tributo dejado de retener o percibir. Es decir, esta será la sanción aplicable a todo contribuyente que incurra en la infracción del numeral 13 del artículo 177.

En la misma línea, observamos a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Se configura dicha infracción cuando el contribuyente no incluye en sus declaraciones, de conformidad con la realidad, todo ingreso, remuneración, cifra, dato o circunstancia que influya en la determinación y el pago de la obligación tributaria.

De forma muy resumida, podríamos afirmar que la infracción del numeral 1 del artículo 178 tiene lugar cuando el contribuyente presenta una declaración incompleta o incorrecta que influye en la determinación y el pago de la obligación tributaria. De la propia tipificación de la infracción se puede derivar su incidencia en la obligación sustancial de pago del tributo.

Cuando el contribuyente no incluye en su declaración determinativa la información completa y conforme con la realidad, el importe autoliquidado que ingresará al fisco será erróneo. Normalmente cuando el deudor tributario declara incorrectamente lo hace para pagar menos tributo del que le corresponde. De esta forma, al producirse la infracción del numeral 1 del artículo 178 se genera un daño o lesión al bien jurídico de recaudación tributaria, pues el fisco percibirá un menor ingreso del que le corresponde.

Esta infracción se sanciona con una multa calculada en función al tributo por pagar omitido o al monto obtenido indebidamente. Al igual que en el caso de la infracción presentada antes, las tres tablas erigen una sanción única para todo contribuyente que cometa esta infracción: 50% del tributo por pagar omitido o 100% del monto obtenido indebidamente (en caso se haya logrado la devolución de saldos, créditos o conceptos similares).

Luego, tenemos a las infracciones contenidas en los numerales 4 y 6 del artículo 178 del Código Tributario⁶⁸. Tales infracciones son resultado de no pagar dentro de los plazos establecidos los montos retenidos o percibidos y no entregar a la Administración el monto retenido por embargo en forma de retención, respectivamente.

Observamos también que estas infracciones tienen incidencia en la obligación sustancial de pago del tributo. La falta de entrega o pago al fisco de los tributos anteriormente retenidos o percibidos, ocasionará un daño directo o inmediato a la recaudación tributaria. Cuando se realizan estas conductas sancionadas por los numerales 4 y 6 del artículo 178, el fisco se ve privado de percibir los recursos económicos que le corresponden a título de tributo.

Por ello, estas infracciones son sancionadas con el pago de una multa equivalente al 50% del tributo no pagado o del monto no entregado. Se trata de una sanción única, calculada en función al importe no entregado/no pagado al fisco (retenido

⁶⁸ Como se señaló anteriormente, para efectos del presente trabajo resulta válido analizar ambas infracciones en conjunto. Ello porque las dos infracciones consisten en no entregar/no pagar al fisco los tributos anteriormente retenidos.

anteriormente), que se impone a todo aquel que incurra en las infracciones de los numerales 4 y 6.

A continuación, tenemos a la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 178. Esta infracción es similar a la establecida en el numeral 1 pues también sanciona una determinación indebida de la obligación tributaria. Se castiga el (1) determinar una menor deuda tributaria (2) un mayor saldo o crédito a favor, pérdida o crédito tributario o (3) obtener una devolución indebida o en exceso.

La diferencia entre ambas infracciones recae en que la del numeral 9 nace por la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario⁶⁹, es decir, en virtud de una fiscalización en la que se aplique la Norma XVI (Carbajal, 2019). Sin perjuicio de ello, en ambas infracciones encontramos incidencia en la obligación sustancial de pago del tributo.

Y es que, el numeral 9 dispone también como infracción que el contribuyente reduzca su base imponible o la deuda tributaria, obteniendo de esta forma, saldos o créditos a su favor, pérdidas o créditos tributarios (Carbajal, 2019). Cuando tiene lugar esta infracción el fisco se perjudica porque no percibe el ingreso que realmente le corresponde, generándose un daño o lesión al bien jurídico de recaudación tributaria.

En esa línea, la sanción aplicable a la infracción del numeral 9 recae también en una multa calculada en función al tributo omitido, al concepto determinado indebidamente o al monto obtenido indebidamente. Las tres tablas erigen este tipo de multa como sanción a imponer a todo contribuyente que cometa esta infracción.

Las infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial, al producirse ocasionan un daño inmediato o directo al bien jurídico de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador: la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Como se verá luego, en aplicación del principio de proporcionalidad, la gravedad de la sanción a aplicar al contribuyente que incurra en estas infracciones tiene que estar asociada a la intensidad del daño producido en dicho bien jurídico.

Corresponde ahora referirnos a las infracciones restantes tipificadas en el artículo 178, así encontramos a aquellas descritas en los numerales 2 y 3. Se establecen como conductas infractoras, en el caso del numeral 2, que se empleen bienes o productos exonerados o beneficiados en actividades que no corresponden. Es decir, se tipifica como infracción la desnaturalización del objeto o fin por el cual fueron concedidas las exoneraciones o beneficios (Samhan, 2019).

⁶⁹ La referida infracción se tipifica de la siguiente forma: “Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar (...)”. Por su parte, el tercer párrafo de dicha norma erige que concurran las siguientes circunstancias en los actos que originan la errónea determinación: 1) “[q]ue individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”, y 2) “[q]ue de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios”.

Imaginemos que el legislador tributario opta por exonerar del pago de IGV a la importación de 400 kg de maíz para siembra. Un importador opta por acogerse a dicho beneficio señalando que el maíz será utilizado para siembra; sin embargo, la Sunat detecta que no utiliza la totalidad para siembra, sino que una parte la vende directamente a consumidores finales.

Cuando el contribuyente emplea el producto exonerado en actividades distintas a las previstas, el fisco se ve perjudicado porque dejó de percibir el ingreso que le correspondía por la importación de maíz utilizado para venta. Se dejó de cobrar tributo al importar bajo la premisa que el maíz sería utilizado en su totalidad para siembra, por lo que al darse un uso distinto se produce un daño a la recaudación tributaria.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 178 dispone que constituye infracción elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados, utilizar indebidamente o adulterar medios de control, o alterar las características de los bienes. El vínculo común de estos supuestos es el buscar engañar al fisco mediante la utilización de ciertos medios de control, comercio clandestino, etc. (Samhan, 2019).

Incurre en esta infracción el sujeto que se dedica a confeccionar ropa en un taller informal y posteriormente vende de manera clandestina sus productos en una avenida concurrida cercana a su domicilio, sin emitir comprobantes de pago. Este sujeto no paga los impuestos a los que está obligado. El fisco se ve perjudicado porque deja de recaudar los ingresos a título de tributo que le corresponderían si el sujeto fuese formal.

Estas infracciones causan un daño al bien jurídico de recaudación tributaria, por ello las clasificamos dentro de este grupo de infracciones. Sin embargo, advertimos que su incidencia en la obligación sustancial es especial porque al momento de su detección no se puede determinar con exactitud cuánto es el tributo dejado de ingresar. Consideramos que es por ello que las infracciones de los numerales 2 y 3 son castigadas, por las tres tablas, con la sanción de comiso y no con una multa en función al tributo omitido.

Encontramos también a las infracciones establecidas en los numerales 7 y 8 del artículo 178. Estas infracciones están vinculadas a las exoneraciones del Impuesto a las Transacciones Financieras⁷⁰ establecidas en el Apéndice de la Ley No. 28194 (Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía). Entre las operaciones exoneradas al ITF encontramos la acreditación o débito en las cuentas del Sector Público Nacional, en aquellas utilizadas para el pago de remuneraciones y pensiones, Compensación por Tiempo de Servicios – CTS, en las utilizadas por las Administradoras de Fondos de Pensiones – AFP, etc.

El artículo 11 de la Ley No. 28194 señala que para gozar de las exoneraciones al ITF, el beneficiario deberá presentar una declaración jurada identificando el número de cuenta en la que se realizarán las operaciones exoneradas⁷¹. Asimismo, en dicha

⁷⁰ En adelante, "ITF".

⁷¹ "Artículo 11.- De las exoneraciones

Están exoneradas del impuesto, durante el plazo de vigencia de éste, las operaciones que se detallan en el Apéndice del presente dispositivo."

declaración se deben consignar los supuestos exonerados⁷², es decir, las operaciones que producirían al beneficiario el derecho de gozar de las exoneraciones instauradas.

El numeral 7 del artículo 178 tipifica como infracción el permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley No. 28194 sin cumplir lo requerido por su artículo 11. Como vimos, dicho artículo requiere que el beneficiario presente su declaración jurada identificando la cuenta y las operaciones realizadas que gozarían de la exoneración.

Es interesante advertir que no podría constituirse como sujeto infractor del numeral 7 el sujeto pasivo del ITF, es decir, aquél contribuyente que busca estar beneficiado con la exoneración del pago del ITF. La norma establece que incurrirá en la infracción aquél que permite el goce de las exoneraciones. Así, será sujeto infractor la entidad financiera que permitió el goce indebido de la exoneración pese a no haber cumplido el beneficiario con lo requerido por el artículo 11 (Nima et. al, 2013).

Mediante el numeral 7 se busca tipificar como conducta sancionable la desnaturalización de las finalidades por las cuales se establecieron las exoneraciones del ITF. En ese sentido, cuando se incurre en esta infracción, es decir, cuando se permite el goce indebido de la exoneración, el fisco se ve perjudicado porque deja de percibir el ingreso que le corresponde por concepto de ITF. El bien jurídico de recaudación tributaria se ve dañado.

Por su parte, el numeral 8 del artículo 178 tipifica como infracción el presentar la declaración jurada a la que se refiere el artículo 11 de la Ley No. 28194 con información no conforme a la realidad. Véase que aquí el infractor sí sería aquél sujeto pasivo del ITF, pues es él el obligado a presentar la declaración jurada consignando las operaciones exoneradas.

La conducta infractora de dicho numeral sanciona que el supuesto beneficiario presente su declaración con información no conforme a la realidad, con el objetivo de acceder al beneficio de la exoneración sin que verdaderamente le corresponda (Alva et. al, 2019). Es decir, cuando se incurre en esta infracción el fisco también sufre un perjuicio porque se habría producido un goce indebido de la exoneración del ITF.

Como vemos, las infracciones establecidas en los numerales 7 y 8 del artículo 178 al tener lugar producen una lesión al bien jurídico de recaudación tributaria, por ello las clasificamos dentro de este grupo de infracciones. Sin perjuicio de ello, notamos que la infracción del numeral 8 no es sancionada con una multa calculada en función al tributo

Lo establecido en el presente artículo operará siempre que el beneficiario presente a la empresa del Sistema Financiero un documento con carácter de declaración jurada en el que identifique el número de cuenta en la cual se realizarán las operaciones exoneradas. La exoneración operará desde la presentación de la declaración jurada.

Mediante Decreto Supremo se podrá exonerar de la obligación establecida en el párrafo anterior o establecer procedimientos especiales para la identificación de las cuentas a que se refieren los incisos b), c), d), n), q), r), u), v) y w) del Apéndice”.

⁷² Ello se colige del Anexo 2 (Modelo de Declaración Jurada para acreditar cuentas en las que se realizan operaciones exoneradas) del Reglamento de la Ley No. 28194, aprobado por Decreto Supremo No. 047-2004-EF.

omitido (síntoma natural de este tipo de infracciones), sino con multa determinada en función de los IN⁷³.

Hemos presentado entonces nuestra propuesta de criterio clasificatorio de las infracciones tributarias reguladas en nuestro Código Tributario. En cada grupo clasificatorio hemos reunido las infracciones que consideramos cumplen con las características necesarias para ser catalogadas como infracciones con incidencia remota en la obligación sustancial o infracciones con incidencia inmediata en dicha obligación.

Nuevamente, este criterio no pretende en absoluto cerrar alguna discusión sobre la posible clasificación de las infracciones tributarias dispuestas en nuestro Código Tributario. Por el contrario, esperamos que pueda constituirse como un punto de partida para posteriores proposiciones que coadyuven a contar con un sistema sancionador tributario más desarrollado y transparente para todos los contribuyentes.

3 Aproximación a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario

Al desarrollar nuestra propuesta clasificatoria de infracciones tributarias, hemos indicado que existen algunas infracciones tributarias que afectan la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria y que, a la par, generan un daño o lesión inmediata a la recaudación tributaria por parte del fisco. Esto último se produce porque las obligaciones que respaldan estas infracciones, si bien son de tipo formales, tienen una incidencia muy cercana en la obligación sustancial de pago del tributo.

Tal es el caso de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Ella se configura cuando no se presentan las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Si bien la presentación de las declaraciones es una de las acciones que tal vez más coadyuva en la labor fiscalizadora de la Administración (pues será la base sobre la que la Administración podrá fiscalizar), su impacto no se limita a ello, sino que recae también en el cumplimiento de la obligación sustancial de pago del tributo. Nos explicamos más a detalle.

El artículo 2 del Código Tributario⁷⁴ establece que cuando se realiza el hecho imponible previsto legalmente nace la obligación tributaria. Adviértase la relación directa causa-efecto que existe entre la materialización en la realidad del hecho imponible y la consecuente generación de la obligación tributaria. Una vez que tiene lugar el hecho descrito en la norma, surge la obligación de dar suma de dinero a favor del fisco a título de tributo.

⁷³ Para el caso de aquellos adscritos al nuevo RUS la sanción es una multa calculada en función de los I o cierre, de conformidad con la Tabla III.

⁷⁴ “Artículo 2.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”.

Una de las características de la obligación tributaria radica en el ser exigible coactivamente⁷⁵. Para adquirir dicha calidad, es decir, para que el fisco pueda requerir su cumplimiento a los contribuyentes, la obligación tributaria deberá determinarse. Mediante la determinación tributaria se desvela la ocurrencia de la obligación y se cuantifica su importe, tornándose en una obligación cierta, líquida y exigible⁷⁶ (Bravo et. al, 2017).

Por su lado, Gonzáles (2000) entiende que la determinación es el acto que tiene como meta constituir la configuración del hecho imponible, así como la base imponible y la cuantificación de la obligación, aplicando la tasa correspondiente y tomando la obligación en exigible. Chau y Lozano (2000) destacan que la determinación logra instaurar de manera concreta la deuda tributaria, cuantificándola.

Según el artículo 59 del Código Tributario⁷⁷, mediante la determinación de la obligación tributaria, el deudor tributario o la Administración Tributaria verifican la realización del hecho imponible, señalan la base imponible y la cuantificación del tributo. Véase que el acto de determinación permite fijar el monto dinerario que corresponderá a la obligación tributaria, gracias a ello la obligación podrá ser exigible por el acreedor tributario.

Hasta aquí podemos observar que el acto de determinar la obligación tributaria puede ser efectuado por el deudor tributario, quien es el obligado a pagar el tributo acorde al artículo 7 del Código, o por la Administración Tributaria, mediante la emisión de un acto administrativo⁷⁸.

Lo dicho coincide con lo dispuesto por el artículo 60⁷⁹ que regula el inicio de la determinación de la obligación tributaria. Este artículo dispone que la determinación se

⁷⁵ Así lo establece el artículo 1 del Código Tributario anteriormente citado.

⁷⁶ De la revisión de la doctrina, podemos seguir que existe una discusión sobre si la determinación tributaria tiene efectos declarativos o constitutivos. Sin ánimo de entrar profundamente a dicha discusión que excede el ámbito del presente trabajo, coincidimos con Chau y Lozano (2000) al señalar que la obligación tributaria nace cuando acaece el hecho imponible en la realidad por tanto la determinación tiene un carácter declarativo, sin embargo, la determinación permite precisar tal nacimiento, cuantificando la deuda tributaria. Lo relevante de la determinación recae en que esta dota de eficacia a la obligación tributaria.

En la misma línea, Soler (s/f) afirma que la determinación es un acto indispensable para cuantificar la deuda tributaria, pero es un acto solamente declarativo pues la obligación tributaria nació con anterioridad cuando tuvo lugar el hecho jurídico establecido en la ley. Añade que únicamente a través de la determinación de la obligación tributaria nacerá un crédito concreto por un monto exigible y a veces líquido.

⁷⁷ “Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.

⁷⁸ Tales actos administrativos podrán ser la Resolución de Determinación (artículo 76 del Código Tributario) o la Orden de pago (artículo 78).

⁷⁹ “Artículo 60.- INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.

2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias”.

inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración, por su propia iniciativa o por denuncia de terceros.

En tanto es materia de análisis la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, nos centraremos en la determinación iniciada por acto o declaración del deudor tributario (numeral 1 del artículo 60). Esta forma de determinación ha sido denominada como autodeterminación o autoliquidación.

Como se puede extraer de lo dicho en el capítulo 1, la autoliquidación es un sistema de gestión tributaria que se instauró luego del declive del tradicional modelo de liquidación administrativa efectuado por la Administración (Agurcia, 1986). La progresiva masificación de relaciones tributarias hacía imposible que la Administración pueda liquidar cada impuesto, viéndose afectada la recaudación fiscal.

Mediante la autodeterminación o autoliquidación, el deudor tributario declara la existencia de una obligación tributaria y cuantifica su importe, como resultado de aplicar la alícuota correspondiente a la base imponible. La autodeterminación tiene lugar mediante la declaración tributaria determinativa y viene acompañada del pago del importe autoliquidado.

La obligación de presentar declaraciones es una característica inherente a los tributos autoliquidables. En cambio, los tributos liquidados por la Administración Tributaria no obligan al contribuyente a presentar declaración jurada (es la Administración la que determina el impuesto por pagar), por lo que respecto de este tipo de tributos no resulta posible la configuración de la infracción en comentario (Alva et. al, 2019).

El artículo 88 del Código⁸⁰ establece una definición general sobre la declaración tributaria, conceptualizándola como la manifestación de hechos comunicados a la Administración que podrá ser la base para la determinación de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de ello, es necesario afirmar que existen declaraciones determinativas e informativas. La infracción del numeral 1 del artículo 176 se configura cuando se omite presentar en los plazos previstos únicamente las declaraciones del primer tipo.

Mediante Resolución de Superintendencia No. 002-2000-SUNAT⁸¹ se estableció que en las declaraciones determinativas el declarante determina la base imponible y su deuda

⁸⁰ En particular expresa que: "La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria".

⁸¹ "Artículo 1.- DEFINICIONES

Para efecto de la presente resolución se tendrán en consideración las siguientes definiciones:

b) Declaraciones: Manifestaciones de hechos comunicados a la Administración Tributaria a través de los distintos PDT y que para efectos de la presente Resolución se diferencian en:

-Declaraciones Determinativas: Son las Declaraciones en las que el Declarante determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue.

-Declaraciones Informativas: Son las Declaraciones en las que el Declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria".

tributaria. Mientras que en las segundas se comunica las operaciones del declarante o las de terceros que no inciden en la determinación de la deuda tributaria.

La declaración determinativa contiene la información exteriorizante del hecho imponible, pero, además, el monto del impuesto obtenido como resultado de aplicar la alícuota del tributo a la base imponible (Soler, s/f). La declaración que contiene la determinación de la deuda tributaria establece directamente el monto que ingresará al fisco a título de tributo, de allí su incidencia en la obligación sustancial.

Si el contribuyente autoliquida y declara que tiene 100 de tributo por pagar, este será el importe que cancelará conjuntamente con la presentación de la declaración determinativa. En ese sentido, se afirma que el sistema de autoliquidación le permite al Estado recaudar, bajo una idea de adelanto, la obligación tributaria, pero sin valorar el monto de esta obligación pues no emite pronunciamiento cuando recibe la declaración realizada por el deudor tributario (Soler, s/f).

Cuando el deudor tributario determina la obligación tributaria, dicha determinación no es definitiva. En tanto que la facultad de determinación le corresponde a la Administración, ésta puede fiscalizar o verificar aquella efectuada por el contribuyente.

Recordemos que el artículo 61⁸² erige que la declaración determinativa constituirá la base sobre la que la Administración podrá fiscalizar la determinación efectuada por el contribuyente. Si la Administración constata alguna omisión o inexactitud puede modificar la autodeterminación del deudor tributario mediante la emisión de una Resolución de Determinación o una Orden de pago.

En nuestro país la forma más usual de determinación de la obligación tributaria es la autodeterminación⁸³, mediante la cual el deudor tributario verifica la realización del hecho imponible, determina y liquida el importe de la prestación tributaria (Huamani, 2019). De hecho, en la mayoría de países latinoamericanos la autodeterminación es el método más difundido en los sistemas tributarios (Soler, s/f).

La autoliquidación simplifica las labores de la Administración Tributaria pues estas se limitarán únicamente a controlar o comprobar la exactitud de la determinación efectuada por el contribuyente (Soler, s/f). La Administración ya no tendrá la abundante carga de liquidar cada tributo, lo que ocurría con el modelo tradicional de liquidación administrativa, sino que únicamente ocupará el rol de controladora, haciendo más eficiente la recaudación.

En este sistema de autodeterminación o autoliquidación, la declaración tributaria determinativa juega un papel muy relevante ya que contendrá el monto que ingresará

⁸² “Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

⁸³ Tal es el caso del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, Impuesto Predial, Impuesto Vehicular, Impuesto Temporal a los Activos Netos, entre otros (Alva et. al, 2019).

de forma inicial al fisco a título de tributo. Si bien la Administración posteriormente podrá fiscalizar la determinación efectuada por el contribuyente, no debe olvidarse que la fiscalización es una facultad que puede ser ejecutada o no, por lo que la autodeterminación juega un rol clave.

La obligación de presentar las declaraciones determinativas dentro de los plazos establecidos es una que tiene incidencia inmediata en la obligación sustancial de pago del tributo. Cuando no se cumple con la autodeterminación de los tributos autoliquidables, estaremos frente una obligación tributaria nacida pero que no es exigible al no haber sido determinada. El fisco se ve directamente perjudicado porque no recibe los créditos a título de tributo que le deberían corresponder.

Por lo tanto, de incumplirse y configurarse la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario no solo se afecta la actividad fiscalizadora de la Sunat, sino que se producirá un daño o lesión al bien jurídico de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador constituido por la recaudación tributaria.

En este capítulo hemos desarrollado un análisis de las infracciones tributarias tipificadas en nuestro Código Tributario. De él hemos podido seguir que estas infracciones no comparten exactamente las mismas características, pudiendo distinguirse por su grado de afectación a la recaudación tributaria. Así, y frente a la imposibilidad de aplicar criterios clasificatorios utilizados en la doctrina o legislación extranjera, se propuso clasificar las infracciones tributarias peruanas en aquellas que inciden de forma inmediata en la obligación sustancial y aquellas que sólo lo hacen de forma remota.

En el siguiente capítulo estudiaremos al principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria, según el cual las sanciones que se impongan a los infractores deben guardar un equilibrio lógico con el daño generado al bien jurídico afectado. La propuesta clasificatoria de infracciones que hemos desarrollado en esta sección nos permitirá aplicar de manera más rigurosa dicho principio.

CAPÍTULO 3: APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA SANCIÓN POR LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 176 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

Como hemos dejado establecido, la sanción tributaria afectará potentemente la esfera jurídica del sujeto infractor que incurrió en una conducta merecedora de reproche. La sanción siempre implicará una limitación o restricción para el infractor que, en contraposición, requerirá estar sujeta a garantías mínimas asociadas a los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En el marco de un Estado Constitucional y Social de Derecho, en el que el respeto a los derechos fundamentales constituye un fin común, la aplicación de sanciones está sujeta a la observancia de estrictos principios. Estas garantías se constituyen como un medio de control frente a una posible actuación arbitraria por parte de la Administración.

En ese sentido, Morón (2021) expresa que la actividad sancionadora de la Administración Pública debe realizarse a través de un procedimiento especial, en el que el administrado cuente con las suficientes garantías para el ejercicio de su defensa. Sólo a través del reconocimiento de estas garantías será válida constitucionalmente la imposición de una sanción administrativa.

Forma parte de este conjunto de garantías que la sanción se aplique únicamente contra aquél sujeto que resulte responsable por la comisión de una conducta merecedora de reproche. Y es que, como se ha visto antes, las sanciones deben ser personales, debiendo solamente recaer en el autor que incurrió en la conducta ilícita. Es él el que merece el castigo, no un sujeto distinto.

En este punto conviene recordar por qué las conductas tipificadas como infracciones son merecedoras de castigo. Se entiende que a través de estas conductas se lesiona u ofende alguno de los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al derecho administrativo sancionador. Mediante la imposición de la sanción se busca reprimir al sujeto infractor y, a su vez, prevenir que esta lesión u ofensa se vuelva a producir.

La naturaleza de la infracción radica en la imposición de penas por haber incurrido en comportamientos que resultan especialmente dañinos para bienes jurídicos. En esa línea, se afirma que los bienes jurídicos protegidos son el elemento que determina la tipificación de una infracción. No existe infracción sin la ofensa a un bien jurídico, lo que conlleva suponer un umbral mínimo para sancionar (Sánchez, 2009).

En tanto la infracción se configura por la lesión u ofensa a un bien jurídico tutelado, resulta lógico que la sanción a aplicar al sujeto infractor sea proporcional al daño causado a dicho bien jurídico. Si la sanción tiene un doble fin, represivo y preventivo, es razonable que el castigo a aplicar sea tan fuerte como intenso fue el daño al bien jurídico tutelado. Además, para un efecto preventivo real, el infractor debe saber que la sanción lo situará en una posición peor a la que estaría de no haber cometido la infracción.

En esa línea, el menoscabo causado al sujeto infractor por el que se limitan sus derechos, será más nocivo si él incurre en una conducta que trasgrede a todas luces y

de forma contundente el orden social protegido. Mientras que, a contrario, el menoscabo implicará un sufrimiento menor si el proceder del sujeto es menos perjudicial para el bien jurídico tutelado.

Esto refleja la aplicación del principio de proporcionalidad, de acuerdo al cual la gravedad de la sanción a imponer debe guardar adecuada relación con la trascendencia del ilícito cometido⁸⁴. Se exige un equilibrio lógico entre la restricción al derecho del infractor y el daño perpetrado al bien jurídico.

El principio de proporcionalidad, que se constituye también como una de las herramientas para evitar actuaciones arbitrarias por parte de la Administración, es un mandato dirigido tanto al legislador tributario (que es aquél que regula las normas sobre infracciones y sanciones tributarias), como a la Administración Pública (que se encarga de imputar infracciones y aplicar sanciones en situaciones particulares) (García Calvente, 2001).

En aplicación de la proporcionalidad, no puede existir una sanción única para todos los tipos de conductas infractoras. De contar con una sola sanción, las conductas que producen daños en distintas intensidades al bien jurídico, tendrían la misma y única consecuencia. Para el sujeto infractor supondría lo mismo incurrir en la infracción A o en la infracción B, pues siempre recibiría el mismo castigo.

El contar con una sanción única para todas las infracciones disminuye el efecto disuasivo inherente a toda sanción administrativa. Si la consecuencia correspondiente a una infracción más gravosa y a otra de menor trascendencia es la misma, el sujeto infractor no verá desventaja alguna en incurrir en la infracción más grave que dañe en mayor grado al bien jurídico tutelado. Por el contrario, puede percibir un beneficio al saber que el castigo no será altamente nocivo, como realmente le correspondería.

En ese sentido, las normas sancionadoras suelen delimitar los alcances de la sanción, fijando límites mínimos y máximos para cada infracción. La Administración Pública, al individualizar la sanción, tiene que escoger aquella que mantenga de mejor manera la proporción entre la finalidad que se pretende con la sanción y la afectación al derecho del infractor, que debe limitarse a lo estrictamente necesario para alcanzar la finalidad pretendida (Morón, 2019).

Si el objetivo de toda medida restrictiva es desincentivar la comisión del ilícito, la medida restrictiva que se escoja requiere sostener un equilibrio, cuantitativa y cualitativamente, con las circunstancias de la comisión de la infracción (Morón, 2019). En tal sentido, se deben considerar elementos como el perjuicio causado o las circunstancias por las que se incurrió en la infracción (Ruiz de Castilla et. al, 2017).

Por su parte, Viacava (2019) manifiesta que la Administración Tributaria en el momento en que va a concretar la sanción, requiere estimar un conjunto de circunstancias entre las cuales encontramos el beneficio obtenido por el ilícito, el perjuicio causado, la

⁸⁴ Si bien el uso del término "ilícito" podría llevarnos a pensar que nos referimos únicamente al ilícito penal, este vocablo es utilizado para aludir a la contravención de una norma penal o tributaria, indistintamente. Por lo tanto, al usar dicho término nos referiremos tanto al ilícito penal como al ilícito tributario.

reiteración en los ilícitos cometidos, la negligencia o intencionalidad del infractor, entre otros.

El legislador tiene la obligación de introducir en la regulación sobre sanciones tributarias conceptos que permitan agravar o atenuar la aflicción de la sanción en virtud de la gravedad del ilícito tributario en el que incurrió el administrado. Y, a la par, tales elementos necesitan ser tomados en cuenta por la Administración Pública al momento de imponer sanciones. Allí se observa la característica de doble mandato del principio de proporcionalidad, dirigida no sólo al legislador sino también al órgano encargado de aplicar sanciones.

La consideración de circunstancias de graduación de la sanción permite que una sanción sea proporcional. Tienen como fin intervenir en la determinación de la sanción a aplicar, influyendo en el *quantum* de la sanción, generando un efecto de agravación o atenuación (Solís, 2016).

Dependiendo de su concurrencia en el actuar del sujeto infractor, la sanción a aplicar por parte de la Administración será más restrictiva para sus derechos o, por el contrario, menos gravosa. La elección del *quantum* de la sanción, por ejemplo, para el caso de una multa, debe responder a la gravedad de los hechos y los criterios atenuantes y agravantes previstos en la ley (Morón, 2019).

En este punto debemos notar que las circunstancias de graduación de la sanción no eliminan la responsabilidad por la comisión de la infracción, sino que la modulan en sus consecuencias punitivas (Morón, 2019). Se puntualiza que se trata de circunstancias externas al supuesto de hecho previsto legalmente y que se expresan en la cantidad de sanción a imponer (Sánchez, 2020). Véase entonces que los criterios agravan o atenúan la sanción, pero no determinan la configuración de la infracción.

Y es que los criterios de graduación no son un elemento constitutivo de la infracción. Ellos son accesorios o accidentales a la infracción, y dan lugar a la etapa de individualización de la sanción concreta que debe aplicarse en el rango sancionador abstracto establecido legalmente (Solís, 2016). Los criterios de graduación no forman parte de la etapa de configuración de la infracción, que es previa.

La finalidad de las circunstancias de graduación radica en valorar de forma íntegra el comportamiento del infractor, ponderando si en él existen elementos que ameriten el aumento o la disminución de la sanción aplicable. Sólo considerando estos conceptos se podrá respetar las exigencias del principio de proporcionalidad.

1 El perjuicio al fisco como expresión del principio de proporcionalidad en materia tributaria

Como venimos de señalar, en aplicación del principio de proporcionalidad, la sanción tributaria debe guardar una adecuada relación con el grado de lesión al bien jurídico tutelado. A mayor gravedad de la lesión al bien, mayor será la intensidad de la sanción con la que se reprima al sujeto infractor.

Al momento de individualización de la sanción, será necesario evaluar la magnitud del daño causado, considerando las circunstancias que giraron en torno a la comisión de la infracción. El legislador establece criterios de graduación de la sanción, que permitirán que la sanción aplicada por la Administración sea la que mejor relación guarde con la gravedad del ilícito. Entre los criterios de graduación que permiten individualizar la sanción a aplicar, vimos que la doctrina postula, especialmente en materia tributaria, el beneficio obtenido por el infractor, el perjuicio causado, la reiteración, entre otros.

Aquí conviene recordar lo que hemos esbozado en los capítulos anteriores. El bien jurídico tutelado de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador recae en la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Es la obligación de pago del tributo el vínculo medular en el derecho tributario, la que impacta en la sociedad, porque gracias a ella el Estado podrá contar con los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

Por ello, resulta lógico que las infracciones tributarias sean estudiadas en virtud de la afectación que producen al bien jurídico de recaudación tributaria. Así, planteamos una propuesta de clasificación de infracciones, en virtud de la cual se puede distinguir entre las infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial y aquellas que solo tienen una incidencia remota.

Especialmente en el primer grupo de infracciones que se caracterizan por tener una conexión muy cercana con el monto que ingresará al fisco a título de tributo, resulta sumamente relevante que la sanción aplicable considere como criterio de graduación el perjuicio o daño producido al bien jurídico de recaudación tributaria. Consideramos que esta circunstancia es categórica para la determinación de una sanción tributaria proporcional, máxime cuando se trate del bien jurídico de mayor relevancia y que merece especial protección.

En este punto nos preguntamos, ¿el mayor o menor perjuicio a la recaudación tributaria es considerado como criterio de graduación en la determinación de la sanción tributaria? Para responder a esta pregunta, previamente es conveniente notar que el artículo 166 del Código Tributario⁸⁵ establece que la facultad de la Administración para sancionar administrativamente las infracciones tributarias es discrecional. Por esta facultad discrecional de la Administración Tributaria, ella puede graduar las sanciones establecidas legalmente en vista de parámetros o criterios que fije mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

⁸⁵ “Artículo 166.- Facultad sancionatoria

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

La gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas”.

A consecuencia de lo establecido por el artículo 166 del Código, mediante Resolución de Superintendencia No. 063-2007-SUNAT, publicado el 31 de marzo de 2007, se aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario. Allí se decretan los criterios que la Administración puede considerar para atenuar la sanción prevista por el legislador para las conductas infractoras.

Adviértase que el régimen de gradualidad no establece, en estricto, criterios de graduación de la sanción, entendidos como límites mínimos y máximos previstos por el legislador para cada infracción. Dicho régimen fija parámetros o criterios considerados por la Administración Tributaria como merecedores de una atenuación de la sanción establecida en las normas respectivas.

El artículo 12 del Reglamento del régimen de gradualidad⁸⁶ establece los criterios de gradualidad⁸⁷ entre los cuales encontramos la frecuencia, el momento en que el infractor comparece a la Sunat, el que se haya pagado o no el íntegro del tributo declarado, el que se haya pagado o no el íntegro de la multa, la subsanación de la obligación incumplida, entre otros. Sin embargo, no se dispone como criterio de gradualidad al perjuicio causado a la recaudación tributaria.

La no consideración del criterio de perjuicio al fisco como atenuante de la sanción tributaria prevista legalmente, genera un menoscabo al principio de proporcionalidad. Dicho menoscabo es más peligroso aún en el caso de las infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial.

¿Qué dispone el Reglamento del Régimen de Gradualidad para el caso de las infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial?⁸⁸ Para seguir en la línea de los ejemplos dados en los anteriores capítulos, observamos que para el caso de las infracciones de los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178, el artículo 13-A del régimen de gradualidad establece rebajas a las multas, siempre que estas se hayan cancelado íntegramente, considerando el momento en que se subsana la infracción (el momento en que el deudor tributario regulariza su obligación incumplida).

De esta forma, si el contribuyente que declaró incorrectamente su obligación tributaria (infracción por el numeral 1 del artículo 178), presenta declaración rectificatoria antes de la notificación de cualquier acto relacionado al tributo o periodo a regularizar, la multa

⁸⁶ “Artículo 12.- Criterios de Gradualidad

Los Criterios de Gradualidad aplicables a las infracciones a que se refiere el presente capítulo, son la Acreditación, la Autorización Expresa, la Frecuencia, el Momento en que comparece, el Peso Bruto Vehicular, el Pago, la Subsanación, la Cancelación del Tributo y el Fraccionamiento Aprobado, los que son definidos en el Artículo 13”.

⁸⁷ Estos criterios son aplicables a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago. Las infracciones relacionadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago se aplicarán de manera gradual considerando el criterio de frecuencia, según el artículo 5 del Reglamento del Régimen de Gradualidad.

⁸⁸ Notamos también que el artículo 179 del Código Tributario fija un régimen de incentivos aplicable para las infracciones erigidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178. Sin embargo, adviértase que este régimen se utiliza sólo en el caso de infracciones no sancionables por Sunat, como aquellas que se encuentran dentro del ámbito de los Gobiernos Locales. Este régimen de incentivos establece rebajas a las multas aplicables, de forma escalonada y similar a la dispuesta en el artículo 13-A del régimen de gradualidad.

será rebajada en un 95%. Luego, si el infractor presenta su declaración rectificatoria después del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, la multa será rebajada ya no en un 95%, sino sólo en un 70%.

Por otro lado, para el caso de la infracción del numeral 13 del artículo 177, se establecen también rebajas a las multas en virtud del momento en que se regulariza la obligación incumplida. Si el infractor declara el tributo no retenido y cancela el tributo declarado antes de surtir efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento que comunica la comisión de la infracción, la multa será rebajada en un 90% si se cancela, además, el íntegro de la multa. Si no ocurre esto último, la multa será rebajada en un 80%.

Si, por el contrario, la infracción es subsanada (declarando el tributo no retenido y cancelándolo) luego de que surta efecto la notificación del requerimiento o del documento en el que se comunica la infracción, la multa será rebajada sólo en un 80% si, además, se cumple con cancelar el íntegro de la multa. Si no ocurre esto último, la rebaja asciende solamente al 50%.

Como observamos, la sanción prevista para la clase de infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial, es atenuada por los siguientes criterios de gradualidad: (1) subsanación de la obligación incumplida (por ejemplo, presentando una declaración rectificatoria para el caso de la infracción del artículo 178.1) y (2) cancelación del íntegro de la multa. No se establece como criterio de gradualidad al perjuicio causado a la recaudación tributaria.

Cabe señalar asimismo que la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributaria es atenuada también en virtud de los criterios de gradualidad de subsanación y cancelación de la multa. ¿Cómo se subsana esta infracción? (1) Si se omitió presentar la declaración, presentándola; y, (2) si se consideró como no presentada la declaración (por haberse omitido o estipulado erróneamente el número de RUC o el periodo tributario), presentando el formulario virtual Solicitud de Modificación y/o Inclusión de Datos.

Si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación de la Sunat en la que se comunica la comisión de la infracción y se cancela el íntegro de la multa, ésta será rebajada en un 90%. Si sólo ocurre lo primero sin que exista cancelación, será rebajada en un 80%. Si se subsana la infracción luego que surta efecto dicha notificación y se cancela el íntegro de la multa, será rebajada en un 60%. Si sólo ocurre lo primero sin que exista cancelación, en un 50%⁸⁹.

Nuevamente, observamos que el Reglamento del régimen de gradualidad para el caso de la sanción vinculada al numeral 1 del artículo 176, y, en general, para los casos de las infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial, no considera como criterio de atenuación al menor perjuicio causado a la recaudación tributaria.

⁸⁹ A mayor detalle véase el Anexo II – Infracciones subsanables y sancionadas con multa, del Reglamento del Régimen de Gradualidad.

Idealmente dicho régimen debería establecer como criterio de gradualidad al perjuicio al fisco. En virtud de ello, se podrían fijar rebajas a las multas considerando el *quantum* del perjuicio al fisco generado por la conducta del sujeto infractor. De esta forma, y a modo de ejemplo, si el tributo esperado que dejó de ingresar a las arcas estatales es menor a S/ 10,000, la multa podría ser rebajada en un 70%; si es menor a S/ 30,000 la rebaja podría ascender en un 50%, y así sucesivamente.

Cuando el régimen de gradualidad no considera como criterio de atenuación al perjuicio al fisco, el principio de proporcionalidad es vulnerado especialmente para el caso de la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Esta infracción es castigada con una multa calculada en función de la UIT (no en función al tributo por pagar omitido), lo que genera *per se* que la sanción prevista no sea proporcional. Ello se agrava aún más cuando la sanción no puede ser disminuida considerando como criterio de gradualidad el perjuicio causado al fisco.

A consecuencia de esta situación, consideramos ahora conveniente analizar lo establecido por los principios del derecho administrativo que regulan la potestad sancionadora de la Administración Pública.

Y es que, la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁹⁰ dispone que resultan aplicables a la materia tributaria supletoriamente los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho. En virtud de ello, nos remitimos a lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 004-2019-JUS⁹¹.

El TUO de la LPAG establece en su artículo 248 principios aplicables a la potestad sancionadora administrativa. Entre estos principios, que según establece la norma literalmente son aplicables para “todas las entidades”⁹², encontramos al principio de razonabilidad.

“Artículo 248.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

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:

- 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; (...)

⁹⁰ “Norma IX.- Aplicación supletoria de los principios del derecho

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

⁹¹ En adelante, “TUO de la LPAG”.

⁹² El referido artículo 248 establece que “la potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales”.

De conformidad con el principio de razonabilidad esbozado, la Administración Pública debe aplicar sanciones proporcionales a los incumplimientos incurridos. Para que tales sanciones sean proporcionales, la Administración debe considerar determinados criterios y verificar su concurrencia en la conducta del infractor.

Los criterios de graduación de las sanciones necesitan ser aplicados de forma integral a cada caso en concreto. En algunos casos estos criterios funcionarán como agravantes o atenuantes de la sanción, a favor del administrado o en su contra, durante el análisis de los hechos incurridos tipificados como infracción (Mogrovejo, 2020).

Si no se observan los criterios de graduación, se termina vulnerando uno de los principios rectores de la potestad sancionadora de la Administración, y ello podría generar posteriormente nulidades administrativas por contravenir el ordenamiento jurídico (Mogrovejo, 2020).

En este punto observamos la similitud del denominado principio de razonabilidad, regulado en la LPAG, con el principio de proporcionalidad que antes hemos desarrollado. El artículo 248, de hecho, establece la imposición de sanciones proporcionales, para lo cual deben considerarse un conjunto de circunstancias que graduarán la sanción. Para efectos del presente trabajo no resulta necesario distinguir entre ambos principios pues sus efectos prácticos son muy similares⁹³: la aplicación de sanciones que guarden una adecuada relación con la conducta o incumplimiento incurrido por el infractor.

Dicho esto, observamos que el artículo 248 del TUO de la LPAG establece entre las circunstancias que gradúan la sanción (1) la gravedad de la lesión al bien jurídico protegido y (2) el perjuicio económico causado. Nos resultan relevantes estas dos circunstancias porque, de aplicarse al ámbito tributario, se permitiría contar con sanciones proporcionales al daño o lesión causada al fisco.

Sobre las circunstancias del artículo 248, Santa María (2018), apunta que, para la utilización de criterio de gravedad de la lesión al bien jurídico, la Administración necesitará evaluar la conducta infractora y determinar el bien jurídico que se ha lesionado, para lo que debe sopesar su relevancia en el sector regulado.

Aplicando lo dicho al ámbito tributario, notamos que las dos circunstancias de graduación (gravedad de la lesión al bien jurídico y perjuicio económico causado) son asimilables. En tanto el bien jurídico tutelado en el derecho tributario sancionador es el de recaudación de ingresos a título de tributo, su afectación o perjuicio es medible económicamente.

⁹³ De hecho, hemos señalado en el Capítulo 1 que el Tribunal Constitucional en la sentencia Exp. No. 02192-2004-AA/TC afirmó que ambos principios, proporcionalidad y razonabilidad, son semejantes. En la misma línea, Morón (2019) explica que en materia sancionadora administrativa existe similitud entre los principios de proporcionalidad y razonabilidad, pues ambos constituyen límites para evitar la arbitrariedad de la Administración Pública.

La recaudación tributaria se verá más afectada si es cuantitativamente mayor el ingreso a título de tributo previsto que deja de percibir el Estado. Mientras más elevado sea el monto del tributo dejado de pagar, mayor será el perjuicio a las arcas fiscales, generando que el Estado cuente con menos recursos para cumplir su fin público.

En tal sentido, el perjuicio económico causado al fisco, regulado en el artículo 248, se torna en una circunstancia de suma importancia que debería considerar la Administración al momento de graduar una sanción. Evaluar cuánto dinero han dejado de percibir las arcas fiscales a raíz del incumplimiento o conducta incurrida por el contribuyente, permitirá que se le aplique una sanción verdaderamente proporcional.

Es menester que el infractor tributario sea castigado de conformidad con el daño o perjuicio causado al bien jurídico de la recaudación tributaria, máxime en el caso de las infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial. La Administración Pública debería considerar al momento de aplicar la sanción cuánto se ha afectado dicho bien jurídico, que resulta el de mayor trascendencia en el derecho tributario.

Aquí nos preguntamos, ¿los criterios dispuestos por el artículo 248 de la LPAG son aplicables al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria? Para responder ello conviene tener en cuenta a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que, como hemos expresado, permite la aplicación supletoria de los principios del derecho administrativo siempre que no se opongan ni desnaturalicen las normas tributarias.

¿La aplicación de los criterios de graduación de la sanción previstos en el artículo 248, en virtud del principio de proporcionalidad, se opone o desnaturaliza la regulación tributaria? Consideramos que no, por lo que sí resultarían aplicables dichos criterios. De hecho, el artículo 171 del Código Tributario reconoce expresamente como principio sancionador tributario al de proporcionalidad. En esa línea, aplicar la regulación prevista por la LPAG funcionaría como un desarrollo complementario y que permitiría contar con mayores garantías al administrado, no como una norma opuesta o desnaturalizadora.

En adición a ello, observamos que el numeral 1 del artículo II del Título Preliminar del TUO de la LPAG⁹⁴ dispone que dicha norma administrativa (1) contiene normas comunes para todas las actuaciones de la función administrativa y que (2) regula todos los procedimientos administrativos, incluyendo los especiales (como los tributarios).

Asimismo, el numeral 2 del artículo II establece que las leyes que reglan los procedimientos especiales nunca podrán imponer condiciones menos favorables que las previstas en dicha norma administrativa de carácter común. Se afirma que el carácter

⁹⁴ "Artículo II.- Contenido

1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.

2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley.

3. Las autoridades administrativas, al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en la presente Ley".

de norma común de LPAG “implica que la norma deja de ser supletoria para ser de aplicación imperativa en todos los procedimientos especiales, sobre la base de un criterio valorativo que la misma norma impone: el beneficio a favor del administrado” (Huapaya et al., 2019, p. 11).

Así, por ejemplo, pensamos que, si la LPAG desarrolla determinado principio sancionador de forma minuciosa, generando que la sanción sea más justa, la normativa especial debería adoptar la regulación de la LPAG sobre este principio.

En ese sentido, el artículo 247 del TUO de la LPAG⁹⁵, que pertenece al capítulo sobre procedimiento sancionador, dispone que esas disposiciones (1) regulan la potestad sancionadora de todas las entidades administrativas, y que (2) son aplicables con carácter supletorio a los procedimientos especiales incluyendo, de forma literal, a los tributarios.

De igual forma, se obliga a los procedimientos especiales a aplicar los principios de la potestad sancionadora dispuestos por la LPAG y también la estructura y garantías previstas para el procedimiento sancionador. Particularmente se destaca que los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables que las previstas en dicha norma administrativa.

Los numerales 1 y 2 del artículo II que hemos presentado, y también el artículo 247, adoptaron esta redacción desde la dación del Decreto Legislativo No. 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016. A través de esta norma emitida por el Poder Ejecutivo, la LPAG modificó su naturaleza, pasando a ser una norma común aplicable necesariamente a los procedimientos tributarios.

Es decir, con el Decreto Legislativo No. 1272 la regulación de la LPAG, incluidos los criterios de graduación previstos en su artículo 248, resultaba de imperativa aplicación para todas las actuaciones de las entidades administrativas. Los procedimientos especiales, como los tributarios, no podrían ser ajenos a ello.

En esa línea, Viacava (2019) señala que el procedimiento sancionador del Código Tributario no puede oponerse al marco constitucional y general dispuesto en la LPAG. Los principios sancionadores contenidos en la norma administrativa “constituyen el marco constitucional que encuadra la estructura de las normas de los procedimientos especiales (en este caso, la tributaria), por lo que las disposiciones especiales deben respetar sus lineamientos que la estructuran y delimitan” (Viacava, 2019, p. 58).

⁹⁵ “Artículo 247.- Ámbito de aplicación de este capítulo

247.1 Las disposiciones del presente Capítulo disciplinan la facultad que se atribuye a cualquiera de las entidades para establecer infracciones administrativas y las consecuentes sanciones a los administrados.

247.2 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 248, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador. Los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados, que las previstas en este Capítulo (...).”

Los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos beneficiosas para los administrados que aquellas previstas en la regulación de la LPAG sobre la potestad sancionadora de la Administración. El procedimiento tributario necesariamente debía aplicar los principios dispuestos en la norma común administrativa y considerar también la estructura y garantías previstas.

En tal sentido, los criterios de graduación previstos en el artículo 248 del TUO de la LPAG, que reconoce el principio de razonabilidad, debían ser adoptados por el Código Tributario. La regulación administrativa era más minuciosa, más detallista y más beneficiosa en favor del administrado, lo que hubiera generado la imposición de sanciones efectivamente proporcionales al daño causado al bien jurídico tutelado, principalmente en el caso de las infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial.

Sin embargo, el 30 de diciembre de 2016 fue publicado el Decreto Legislativo No. 1311. Esta norma, en su Quinta Disposición Complementaria Final⁹⁶ dispuso que (1) a la Sunat, al Tribunal Fiscal y a otras Administraciones Tributarias no les resultarían aplicables los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG, y que (2) se sujetarían a los principios sancionadores establecidos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndoles de aplicación los principios sancionadores del artículo 248 del TUO de la LPAG.

Es decir, a partir de la vigencia del Decreto Legislativo No. 1311, a los procedimientos tributarios no les resultan aplicables imperativamente las normas comunes establecidas en la LPAG, pudiendo imponerse inclusive condiciones menos favorables al contribuyente que las previstas en dicha Ley. Asimismo, la potestad sancionadora tributaria no se encuentra sujeta a los principios del artículo 248 del TUO de la LPAG que, en teoría, debían ser observados necesariamente al ser principios comunes para todas las entidades administrativas.

La regulación sobre los criterios de graduación conforme al principio de razonabilidad, establecidos en el artículo 248 del TUO de la LPAG, no resulta aplicable al ámbito tributario a partir de dicho momento. Criterios de graduación de la sanción como la gravedad del daño al bien jurídico tutelado o el perjuicio económico ya no son considerados por la Administración Tributaria al individualizar una sanción, por no serles vinculantes.

En este punto corresponde preguntarnos ¿es posible superar la prohibición de aplicación de lo previsto en la LPAG a los procedimientos tributarios, fijada por el Decreto Legislativo No.1311? Algunos autores han presentado algunas propuestas con

⁹⁶ “Quinta.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 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° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272”.

dicho fin. Huapaya et. al (2019) señalan que si bien el Decreto Legislativo y la LPAG son de rango legal resulta posible acudir a un criterio de jerarquía axiológica conforme al cual prime esta última.

Los autores descartan los criterios clásicos para resolver antinomias (jerarquía, especialidad y temporalidad), y se decantan por un criterio según el cual el intérprete realiza un juicio de valor entre ambas normas y establece un valor superior a una de ellas. La LPAG (que fija su carácter de norma común) primaría por encima del Decreto Legislativo No. 1311 “en función de un criterio valorativo: respecto de todo aquello que favorece al administrado” (Huapaya et al., 2019, p. 17).

Por su parte, Ruiz de Castilla (2023) cuestiona que un principio (como los contenidos en el artículo 248 de la LPAG) pueda ser excluido por mandato legal (como el dispuesto mediante Decreto Legislativo No. 1311). El autor afirma que ello no resulta posible porque se trata de principios que tienen origen constitucional (Ruiz de Castilla, 2023). En tal sentido, deben formar parte necesariamente del régimen de actuación de la Administración Tributaria.

Nos resultan interesantes las propuestas presentadas por los autores citados, máxime cuando nuestro ordenamiento forma parte de un Estado Constitucional y Social de Derecho, en el que los principios jurídicos (como aquellos que regulan la potestad sancionadora de la Administración) optimizan la interpretación de cualquier norma expresa. Sin embargo, consideramos que no serían lo suficientemente sólidas como para superar la prohibición fijada por el Decreto Legislativo No. 1311.

Y es que, siempre será posible recurrir a los criterios clásicos de resolución de antinomias. Recuérdese que esta norma es posterior (30 de diciembre de 2016) a la publicación del Decreto Legislativo No. 1272, que fijó el carácter de norma común de la LPAG (21 de diciembre de 2016). Por lo tanto, en aplicación del criterio de temporalidad para resolver antinomias, formalmente sería el Decreto Legislativo No. 1311 el que debe primar.

Consideramos que la solución a la prohibición dispuesta por dicho decreto no estaría dada por planteamientos interpretativos, sino necesariamente por una modificación normativa. Mientras esto último no ocurra, al día de hoy los criterios de graduación regulados por el artículo 248 del TUO de la LPAG (como el daño al bien jurídico o el perjuicio económico) no resultan aplicables al ámbito tributario.

Al no ser considerado el perjuicio al fisco como criterio de graduación según lo previsto por la LPAG, ni como un criterio de atenuación del régimen de gradualidad de la Sunat, se menoscaba la aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias. Sin embargo, esta situación se puede ver aminorada para el caso de la gran mayoría de infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial.

Y es que, como vimos, este tipo de infracciones son sancionadas con una multa calculada en función al tributo omitido, no retenido o percibido, no pagado, al monto aumentado indebidamente, y al monto no entregado.

¿Qué queremos decir con ello? Que la sanción que se aplica a este tipo de infracciones *per se* toma en cuenta el perjuicio que se ha generado al fisco por la conducta infractora. Si la multa es calculada en función al importe esperado que dejó de ingresar a las arcas fiscales por concepto de tributo, o en función al monto que indebidamente devolvió la Administración, el castigo aplicable resulta proporcional al perjuicio generado al fisco.

Así, si el contribuyente incurre en la infracción del numeral 1 del artículo 178 por haber determinado incorrectamente su obligación tributaria, la multa a aplicar será el 50% del tributo dejado de pagar por la incorrecta determinación. Es decir, el castigo a imponer resulta proporcional al daño causado al fisco. Mientras mayor haya sido el tributo dejado de pagar mayor será la sanción aplicable.

De igual forma, pensemos en el caso del agente retenedor que comete la infracción del numeral 13 del artículo 177; en otras palabras, aquel que no efectúa la retención dispuesta por ley. La multa a imponer será el 50% del tributo dejado de retener. Es decir, la sanción sí considera el importe que el fisco dejó de percibir por la conducta omisa del agente retenedor, observándose proporcionalidad entre el daño causado al bien jurídico de recaudación tributaria y el castigo a aplicar.

No obstante lo señalado, este salvamento para la aplicación del principio de proporcionalidad, y que es inherente a la gran mayoría de infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial, no se replica para el caso de sanción vinculada a la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario (que pertenece a esta clase de infracciones). Esta conducta infractora es sancionada con una multa calculada en función de la UIT, y no en función al tributo omitido como las demás.

Al no contar con el perjuicio al fisco como criterio atenuador del régimen de gradualidad, o como criterio de graduación según lo establecido por la LPAG, se hace necesario modificar la sanción vinculada a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176. Esta sanción deberá ser calculada en función al tributo por pagar omitido como consecuencia de la omisión a la presentación de la declaración determinativa dentro de los plazos establecidos. Ello permitirá contar con una sanción que sea proporcional al daño producido al bien jurídico de recaudación tributaria.

2 *La necesaria modificación a la sanción vinculada a la infracción tributaria tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario: porcentaje del tributo por pagar omitido*

Las infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial son aquellas que, de producirse, generan una afectación inmediata al bien jurídico de recaudación tributaria. En aplicación del principio de proporcionalidad resulta sumamente necesario que estas infracciones sean sancionadas en la misma intensidad que el perjuicio o daño producido a dicho bien jurídico.

La infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario tiene incidencia inmediata en la obligación sustancial porque la declaración tributaria determinativa establece directamente el importe que ingresará al fisco por concepto de tributo. Si el contribuyente declara que tiene 50 de tributo por pagar, éste es el monto que ingresará

al fisco. Si el contribuyente omite presentar su declaración, no ingresará ninguna suma de dinero al fisco⁹⁷.

Como se puede colegir, no toda omisión a la presentación de la declaración determinativa debe ser sancionada de la misma manera. El bien jurídico de recaudación tributaria puede verse dañado en diversas intensidades mediante la falta de presentación de la declaración que contiene la determinación de la deuda tributaria.

Será más perjudicial la conducta del infractor que tenía un importe de 5'000 de tributo por pagar y no presentó su declaración, que aquella del sujeto que tenía 100 de tributo por pagar y no presentó su declaración. Si bien en ambos casos la omisión a la presentación de la declaración causa un perjuicio al fisco, las intensidades no son las mismas.

El infractor que generó un mayor perjuicio a las arcas estatales merece una sanción más aflictiva que aquel que produjo un daño menor al fisco. No puede existir una sanción única para ambas conductas, no solamente en aplicación del principio de proporcionalidad que representa una garantía propia de la potestad sancionadora de la Administración, sino también porque se desvirtuaría el efecto disuasorio inherente a la sanción administrativa.

Hoy en día la sanción aplicable a la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario no es proporcional, desde todo punto de vista. En primer lugar, porque el perjuicio al fisco no es un criterio atenuador establecido dentro del régimen de gradualidad de la Sunat, ni un criterio de graduación de la sanción en los términos previstos por la LPAG. Si un contribuyente incurre en dicha infracción se le aplicará la multa prevista en las Tablas del Código Tributario, sin que esta pueda ser disminuida o aminorada por el menor daño producido al bien jurídico

En segundo lugar, porque si bien dicha infracción tiene incidencia directa en la obligación sustancial, su sanción es calculada, no en función al tributo que dejó de ingresar al fisco por la falta de presentación de la declaración determinativa, sino en función a la UIT (la Tabla I dispone 1 UIT y la II establece 50% de la UIT). La UIT es un importe fijado por el Ministerio de Economía y Finanzas de conformidad con supuestos macroeconómicos⁹⁸ que nada tienen que ver con el daño causado por la conducta infractora.

Guadalupe (2023), en un artículo para *Gestión*, plantea una crítica a las multas calculadas en función de la UIT. El autor afirma que la UIT, que es la base de cálculo de un gran número de multas, se incrementa año tras año sin conocerse las razones de

⁹⁷ Cabe recordar que la Administración Tributaria podría iniciar un procedimiento de fiscalización en aras de determinar la obligación tributaria del contribuyente que omitió presentar su declaración.

⁹⁸ Al respecto la Norma XV del Título Preliminar del Código Tributario establece lo siguiente:
“La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador.
También podrá ser utilizada para aplicar sanciones, determinar obligaciones contables, inscribirse en el registro de contribuyentes y otras obligaciones formales.
El valor de la UIT será determinado mediante Decreto Supremo, considerando los supuestos macroeconómicos”.

dicho aumento. Sin embargo, estas razones nada tendrían que ver con el daño ocasionado al bien jurídico protegido o con los principios de la potestad sancionadora administrativa (Guadalupe, 2023).

Y es que, si bien para establecer la cuantía de la sanción se debería considerar el daño causado al bien jurídico tutelado, el calcular una multa en función a la UIT no va en la línea de este criterio de proporcionalidad (Guadalupe, 2023). Esta situación se hace más perjudicial aún debido a la permanente alza de la UIT en cada ejercicio, generando que la sanción económica sea más gravosa para el infractor, aún cuando el bien jurídico protegido no ha recibido una mayor afectación.

La infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario es una que, si bien forma parte del grupo de infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial, no es sancionada como las demás según el perjuicio al fisco causado por la conducta infractora. La multa en dicho caso es la misma para todos los infractores, determinada en función a un porcentaje fijo de la UIT de cada ejercicio.

En tal sentido, se hace necesaria una modificación a la sanción aplicable a la infracción del numeral 1 del artículo 176. La sanción deberá consistir en una multa determinada en función al tributo por pagar, que dejó de percibir efectivamente el fisco, como consecuencia de la omisión a la presentación de la declaración determinativa. El porcentaje del tributo dejado de percibir al que ascienda la multa podrá ser fijado por el legislador considerando las razones de política legislativa que correspondan.

Sólo con la modificación de la sanción se podrá contar con una respetuosa aplicación del principio de proporcionalidad. El perjuicio al fisco representa una afectación al bien jurídico de mayor relevancia en el derecho tributario, menoscabando el rol del Estado de satisfacer necesidades públicas, por lo que el *quantum* de dicho daño debe ser considerado en la sanción vinculada a la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

La propuesta de modificar la sanción aplicable a esta infracción encuentra fuerza cuando observamos que el Poder Judicial ha reconocido que la determinación de la infracción tributaria debe considerar la existencia de perjuicio al fisco. Así, la Corte Suprema en la Casación No. 15701-2015 de fecha 10 de agosto de 2017 dispuso lo siguiente:

“Además, debemos señalar que 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 Consorcio Stryker – Roca Sociedad Anónima Cerrada 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 sancionadora”.

Del citado pronunciamiento de la Corte Suprema podemos extraer las siguientes ideas: (1) los principios de razonabilidad y proporcionalidad son aplicables al ámbito sancionador tributario. Adviértase que el principio de razonabilidad, denominado expresamente como tal, no se encuentra reconocido en el Código Tributario como principio de la potestad sancionadora, sino en el artículo 248 del TUO de la LPAG que establece criterios de graduación de la sanción. Se podría inferir que para la Corte Suprema la regulación de la LPAG sobre dicho principio resultaría aplicable a la Administración Tributaria.

Asimismo, en la Casación No. 15701-2015 se dispone que (2) resulta imperativo que la Administración Tributaria evalúe si la conducta infractora generó un perjuicio económico al fisco. En otras palabras, la sanción tributaria debe asociarse necesariamente a la intensidad del daño producido al bien jurídico de recaudación tributaria, que es el bien tutelado de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador.

Por último, la Corte Suprema (3) descarta la configuración automática de las infracciones tributarias, será necesario que la Administración analice la incidencia de las conductas infractoras en la obligación sustancial de pago del tributo. Véase que el órgano supremo desarrolla el caso de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que, al igual que la infracción del numeral 1 del artículo 176, pertenece a la clase de infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial.

La vía para que se considere el perjuicio al fisco al momento de castigar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176, radica en modificar su sanción aplicable. Se deberá sancionar esta conducta con una multa calculada en función al tributo por pagar que dejó de recibir el fisco a raíz de la omisión a la presentación de la declaración determinativa.

En la misma línea, la Sunat ha señalado que el perjuicio al fisco constituye un aspecto de gestión en la administración de sanciones⁹⁹. Mediante Resolución de Superintendencia No. 062-2015-SUNAT-600000, publicada el 12 de agosto de 2016, dicha entidad señaló que no correspondía sancionar la infracción del numeral 1 del artículo 178 si es que no se había ocasionado perjuicio al fisco¹⁰⁰.

También nos resulta interesante analizar la modificación aplicada a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, así como su respectiva sanción, mediante Decreto Legislativo No. 1311. Consideramos que dicho cambio normativo es una expresión de la necesaria observación del principio de

⁹⁹ A mayor detalle, véase el Considerando de la Resolución de Superintendencia No. 062-2015-SUNAT-600000. Por otro lado, recordemos que el perjuicio al fisco no es un criterio de atenuación de la sanción establecido en el Reglamento del régimen de gradualidad de la Sunat.

¹⁰⁰ En específico se dispuso que no correspondía sancionar administrativamente cuando (1) el saldo a favor del Impuesto a la Renta disminuido por la presentación de una declaración rectificatoria no haya sido aplicado o arrastrado a ejercicios posteriores, compensado o devuelto, y cuando (2) el deudor tributario presente declaración rectificatoria por el ejercicio en el que se declaró el saldo a favor indebido. En tales supuestos no se genera perjuicio económico al fisco.

proporcionalidad, y del perjuicio al fisco, en las infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial.

Como se vio antes, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario castiga la incorrecta determinación de la obligación sustancial de pago del tributo. Cuando el contribuyente presenta una declaración sin incluir conceptos gravados y/o declara cifras o datos falsos u omite circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación, se produce la señalada infracción.

Sin embargo, la referencia a la influencia en el pago de la obligación sustancial no siempre estuvo prevista en la redacción del numeral 1 del artículo 178. Antes del Decreto Legislativo No. 1311 la infracción se configuraba con la no declaración de conceptos gravados, o con la declaración de cifras o datos falsos, o con la no inclusión de circunstancias, “que influyan en la determinación de la obligación tributaria”¹⁰¹. Asimismo, la sanción aplicable consistía en “50% del tributo omitido (...) o 15% de la pérdida indebidamente declarada”¹⁰².

De esta forma, la infracción del numeral 1 del artículo 178 se configuraba cuando el contribuyente presentaba una declaración incompleta o incorrecta, bastando que esta conducta influya en la determinación de la obligación tributaria. Este podía ser el caso del contribuyente que no incluyó en su declaración un ingreso gravado y, a raíz de ello, determinó 50 de obligación tributaria, cuando en realidad su obligación ascendía a 60.

¿Cuál era el problema con dicha regulación? Que el contribuyente se hacía merecedor de una sanción por la incorrecta determinación de la obligación tributaria, aun cuando no resulte un tributo por pagar. ¿Cómo puede suceder ello? Pensemos en el caso del contribuyente que tiene como resultado del ejercicio 2022 un tributo de 100; sin embargo, dicho monto se ve cubierto porque arrastra pérdidas de años anteriores que ascienden a 200.

El contribuyente en su declaración determinativa del ejercicio 2022, por error, señala que su obligación tributaria asciende a 80 (cuando en realidad era de 100). En dicho caso existe una declaración errónea que influye en la determinación de la obligación tributaria; sin embargo, no se genera perjuicio al fisco porque el contribuyente no tiene un tributo por pagar, dado que su obligación se ve cubierta con las pérdidas arrastrables de años anteriores. Si bien la declaración errónea incide en la determinación de la obligación, no incide en su pago.

¹⁰¹ El texto del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario antes de la modificación del Decreto Legislativo No. 1311 era como sigue:

“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”.

¹⁰² El texto de la sanción aplicable a la infracción del numeral 1 del artículo 178 era el siguiente: “50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución”.

Pese a no existir perjuicio al fisco con la conducta infractora del contribuyente en el ejemplo dado (pues el Estado no dejó de percibir ingreso alguno), al contribuyente se le aplicaba la sanción de multa por la comisión de la infracción del artículo 178.1. Ello porque con la redacción anterior no se consideraban en el cálculo de la multa los montos de los saldos favor o pagos anticipados que tenía el contribuyente. Por lo tanto, a través del Decreto Legislativo No. 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, se tomó por conveniente modificar la tipificación de la infracción del numeral 1 del artículo 178.

Según la Exposición de Motivos de dicha norma, se consideraba que con la redacción anterior, la multa por la determinación incorrecta podría ser “no proporcional a la conducta que se desea corregir o desincentivar. (...) [A]l no considerarse los montos a favor del contribuyente en el cálculo de la multa, podría resultar un tributo por pagar que realmente el contribuyente no adeuda al fisco habida cuenta que el mismo está cubierto por dichos montos a favor del contribuyente.” (Poder Ejecutivo, 2016, p. 14).

Tomando en cuenta esta problemática, se propuso modificar la redacción de la infracción del numeral 1 del artículo 178 con las siguientes finalidades. En primer lugar, incluir en la tipificación de la infracción la referencia al efecto en el pago de la no inclusión en las declaraciones de conceptos gravados y/o de declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones.

Así, la infracción se configura con la no declaración de conceptos gravados, o con la declaración de cifras o datos falsos, o con la no inclusión de circunstancias, “que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria”¹⁰³. Para que exista la infracción del numeral 1 del artículo 178 debe existir un efectivo perjuicio a la recaudación tributaria (obligación sustancial de pago del tributo).

En segundo lugar, modificar la sanción a 50% del tributo por pagar omitido. Así “sólo se sancionará si es que una vez tenidos en cuenta todos los elementos para la determinación de la obligación y todos los conceptos que pudieran aplicarse contra dicho monto (para establecer el monto a pagar), resulta un monto a favor del fisco, sea que este se cancele totalmente o no” (Poder Ejecutivo, 2016, p. 14-15).

Por ello, la sanción vinculada a la infracción pasó a ser “50% del tributo por pagar omitido”. Asimismo, para el caso de los saldos o créditos, se decidió eliminar expresamente la sanción del 50% establecida para cualquier diferencia ocurrida en la

¹⁰³ Luego de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo No. 1311, el texto del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario quedó redactado de la siguiente forma: “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”.

declaración de dichos conceptos y únicamente sancionar el saldo o crédito indebido cuando se haya perjudicado al fisco, es decir “de haber obtenido la devolución”¹⁰⁴.

Adviértase entonces que de la Exposición de Motivos podemos colegir que resulta sumamente relevante considerar la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario. ¿Cómo lograr una adecuada aplicación del principio de proporcionalidad? Sancionando las conductas infractoras de conformidad con el perjuicio efectivo que hayan generado al fisco.

Con la modificación al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se reconoce que para considerar a la conducta como infracción será necesario que haya existido un perjuicio económico al fisco, afectándose la recaudación estatal (bien jurídico tutelado de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador).

Sostenemos que esta modificación normativa del artículo 178.1 es una expresión del necesario reconocimiento del perjuicio al fisco en la aplicación de sanciones tributarias, que resulta especialmente relevante en las infracciones con incidencia en la obligación sustancial. Es necesario que este tipo de infracciones sean sancionadas de forma proporcional al daño causado al bien jurídico de recaudación tributaria.

La problemática que llevó a la modificación del artículo 178.1, y de su consecuente sanción, también podría tener lugar en la infracción del numeral 1 del artículo 176. Para evitar dichas contingencias, y generar una mejorada aplicación del principio de proporcionalidad, es que proponemos que la sanción vinculada a esta infracción consista en una multa ascendente a un % del tributo por pagar omitido como consecuencia de la omisión a la presentación de la declaración. Así, la sanción se encuentra en adecuada proporción con el efectivo perjuicio causado a la recaudación tributaria.

Por último, no quisiéramos dejar de anotar otra razón que sustenta la propuesta de modificar la sanción vinculada a la infracción del numeral 1 del artículo 176. Y es que, en ordenamientos extranjeros, encontramos que la infracción por no presentar dentro de los plazos previstos las declaraciones determinativas son sancionadas con una multa calculada en función al tributo por pagar omitido. Es decir, el perjuicio al fisco es considerado en la sanción aplicable a este tipo de infracción.

El Modelo de Código Tributario del CIAT establece en su artículo 171 que constituye infracción tributaria material el omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones. La misma norma dispone que la infracción se configura cuando se deja de ingresar, dentro de los plazos previstos, las deudas tributarias que correspondan, por la omisión de las declaraciones. La base de la sanción de esta infracción recae en el importe (tributo) determinado de oficio por la Administración.

Por su parte, el artículo 191 de la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) señala que constituye infracción el dejar de ingresar en el plazo previsto la deuda tributaria que

¹⁰⁴ Después del Decreto Legislativo No. 1311, el texto de la sanción aplicable fue el que a continuación citamos: “50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares”.

debiera resultar de una correcta autoliquidación. Como vimos antes, la infracción se configura, entre otros supuestos, por la falta de presentación en plazo de la autoliquidación (supuesto similar al de nuestro numeral 1 del artículo 176). La norma señala que la base de la sanción de la infracción es la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

Por otro lado, el Estatuto Tributario de Colombia, aprobado por el Decreto 624 de 1989, dispone en el artículo 641 que la infracción por extemporaneidad en la presentación de la declaración tributaria será sancionada, por cada mes o fracción de mes de retardo, con un 5% del impuesto objeto de la declaración. Dicha sanción no podrá exceder del 100% de dicho impuesto.

El artículo 642 del Estatuto Tributario colombiano establece que la extemporaneidad en la presentación de la declaración tributaria con posterioridad al emplazamiento será sancionada, por cada mes o fracción de mes de retardo, con un 10% del impuesto objeto de la declaración. Dicha sanción no podrá exceder del 200% de dicho impuesto.

Por último, el Código Tributario de Chile, aprobado por Decreto Ley No. 830, erige en su artículo 97 que la infracción por retardo u omisión en la presentación de declaraciones que constituyen la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto será sancionada con multa de 10% de los impuestos resultantes de la liquidación, siempre que el retardo no sea superior a cinco meses. Vencido este plazo, la multa se incrementará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder del 30% del impuesto adeudado.

Como se sigue, en otros ordenamientos la sanción vinculada a la infracción por no presentar dentro de los plazos previstos las declaraciones determinativas, encuentra relación inmediata con el tributo por pagar omitido como consecuencia de la conducta infractora. El perjuicio al fisco, que se produce al no presentar la declaración determinativa que va acompañada de la cancelación del tributo esperado, debe ser un criterio que gradúe la gravedad de la sanción a aplicar al contribuyente infractor.

Hemos presentado diversas razones, no sólo de índole teórico respaldadas en la aplicación del principio de proporcionalidad, sino también basadas en modificaciones legislativas o jurisprudencia, que nos llevan a sostener que resulta necesario modificar la sanción aplicable a la infracción del numeral 1 del artículo 176.

No obstante, no quisiéramos terminar este capítulo sin desvirtuar algunos cuestionamientos prácticos que podrían efectuarse a la modificación propuesta. Somos conscientes de que las objeciones que presentemos no serán las únicas que puedan formularse, sin embargo, estamos convencidos que cualquiera de ellas podrá ser vencida ponderando el objetivo de contar con un régimen sancionador tributario más justo y equitativo para todos.

Dicho esto, en primer lugar, cabría cuestionar cómo se puede determinar el tributo por pagar omitido (base para el cálculo de la multa propuesta) si es que el contribuyente no ha presentado la declaración determinativa (supuesto de hecho en la conducta

infractora). A primera vista pareciera que no habría forma de determinar o calcular la sanción aplicable porque no se conoce la obligación tributaria que se debía declarar.

Sin embargo, existen dos salidas para ello. Primero, la Sunat al haber tomado conocimiento de la comisión de la conducta infractora por no presentar la declaración determinativa en el plazo previsto puede inducir o emplazar al contribuyente a que presente dicha declaración extemporáneamente. Hoy en día es común que la Sunat notifique esquelas mediante las cuales se comunica al contribuyente inconsistencias encontradas sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias.

A través de las esquelas, la Sunat podría inducir al contribuyente infractor a la presentación tardía de la declaración determinativa, ofreciendo rebajas a la multa aplicable por la infracción incurrida. Presentada la declaración tardíamente, la Administración podrá en base a dicha determinación fijar la deuda tributaria que se dejó de pagar por la omisión a la presentación inicial de la declaración determinativa, y así establecer finalmente el importe de la multa.

Véase que en esa línea el Estatuto Tributario de Colombia regula en su artículo 642 la infracción por presentar extemporáneamente la declaración con posterioridad al emplazamiento. La Administración induce al contribuyente a presentar su declaración tardíamente, y sobre el impuesto objeto de esta declaración extemporánea, se determina la sanción por la infracción.

Segundo, en cualquier caso, la Sunat podrá iniciar un procedimiento de fiscalización, de conformidad con su facultad regulada en el artículo 62 del Código Tributario, y así determinar la obligación tributaria que debió ingresar con la presentación de la declaración determinativa. El resultado de dicha fiscalización permitirá contar con los datos necesarios para el cálculo de la multa en función al tributo por pagar omitido.

Nótese que en ese sentido el Modelo del Código Tributario del CIAT señala en su artículo 171 que la base de la sanción, por la infracción por omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones, recae en el tributo determinado de oficio por la Administración.

Resulta posible afirmar que las dos salidas planteadas al cuestionamiento sobre la determinación del tributo por pagar omitido (base de cálculo de la multa) implicarían una mayor actividad o labor por parte de la Administración Tributaria. Ello podría provocar además cierta demora en la aplicación de las sanciones tributarias, hasta que se logre determinar la base de cálculo.

Sin embargo, todo ello pierde relevancia cuando se pondera el objetivo que se persigue con la modificación: contar con un sistema sancionador tributario que aplique adecuadamente el principio de proporcionalidad. A raíz de ello el sistema será percibido como uno más justo y ello motivará a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones tributarias, generando finalmente un efecto beneficioso para el fisco.

Superada la primera objeción, nos preguntamos ahora en segundo lugar cómo debe reaccionar el Estado frente a la omisión en la presentación de la declaración

determinativa que no haya generado perjuicio al fisco. Este podría ser el caso del contribuyente que tiene como resultado tributario un saldo a su favor, siendo que la falta de presentación de la declaración no produjo afectación alguna a la recaudación tributaria.

¿Corresponde sancionar dicho supuesto? Consideramos que sí, y es que, pese a que no se generó un efectivo perjuicio al fisco, el contribuyente incurrió en una conducta reprochable por el ordenamiento que afecta el funcionamiento apropiado del sistema tributario. La aplicación del principio de proporcionalidad no busca la impunidad de las infracciones tributarias en ningún caso.

Por ello, consideramos que la infracción por no presentar las declaraciones determinativas dentro de los plazos previstos debe contar con una sanción mínima, aplicable inclusive en aquellos casos en los que no resulte un tributo por pagar omitido como consecuencia de la conducta infractora. Esta sanción mínima resulta compatible con el principio de proporcionalidad, cumple una función disuasoria y, además, mitigaría algunos posibles riesgos como que la sanción por una infracción con incidencia inmediata en la recaudación tributaria pueda resultar menos gravosa que la sanción por una infracción con incidencia remota.

Nuevamente, estamos convencidos que no existe cuestionamiento práctico insuperable que pueda impedir la propuesta de modificación de la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Lo que se pretende a través de dicho planteamiento es contribuir a que nuestro ordenamiento sancionador tributario progrese y sea mejor percibido por los contribuyentes.

En dicho contexto, es menester que la potestad sancionadora de la Administración se sujete a principios y garantías mínimas que respeten los derechos fundamentales de los administrados. El presente trabajo espera haber contribuido a dicho fin, promoviendo el respeto al principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias, de tal forma que sean aplicadas considerando el grado de afectación al fisco generado por la conducta infractora. Es la recaudación tributaria el eje principal que debe guiar el análisis de la materia sancionadora tributaria.

CONCLUSIONES

- Para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias el Estado cuenta con facultades coercitivas que conforman el *ius puniendi*. Son manifestaciones de esta facultad el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, mediante las cuales se aplican sanciones a aquellos sujetos que incurran en conductas que se consideren reprochables.
- Existe identidad sustancial entre el ilícito penal y la infracción administrativa, en ambos casos se protegen bienes jurídicos, siendo posible que ambas ramas tutelén inclusive los mismos bienes. La elección de qué conductas son sancionadas por cada tipo responde a una mera decisión de política legislativa.
- No resultan válidas teorías como las de Goldschmidt, según las cuales el derecho administrativo sancionador se limitaría a tutelar intereses propios de la Administración Pública. Aceptarlas significaría desconocer la naturaleza de la actividad administrativa pública. La Administración carece de intereses individuales porque su única función es servir como instrumento para la satisfacción del interés público.
- Al no existir distinción sustancial entre el ilícito penal y la infracción administrativa, se exige que el derecho administrativo sancionador respete los principios fundamentales del derecho penal, tales como legalidad, tipicidad, proporcionalidad, entre otros. No compartimos la tesis según la cual la traslación de principios debe hacerse con matices, pues ello conllevaría a un régimen impreciso que merme las garantías de los derechos fundamentales de los administrados.
- La infracción tributaria tiene como uno de sus elementos a la antijuricidad. En su aspecto formal, la infracción tributaria será todo comportamiento realizado por un contribuyente que sea contrario al mandato dispuesto por la norma tributaria. En su aspecto sustantivo, la infracción requiere lesionar o poner en peligro bienes jurídicos socialmente relevantes. El daño a un bien jurídico tutelado por el ordenamiento se constituye como un límite mínimo para la configuración de la infracción.
- En el derecho tributario sancionador el bien jurídico tutelado de mayor relevancia recae en la recaudación de ingresos por parte del Estado a título de tributo. Es en virtud de la recaudación tributaria que el Estado puede generar los recursos necesarios que le permitirán posteriormente garantizar la satisfacción de necesidades públicas.

- Sin perjuicio de ello, resulta posible reconocer otros bienes jurídicos tutelados planteados por la doctrina como las finalidades extrafiscales y el funcionamiento apropiado del sistema tributario. No obstante, consideramos que estos bienes siempre podrán ser reconducibles en última instancia a la recaudación tributaria, finalidad primordial del derecho tributario.
- La sanción tributaria tiene una doble finalidad. A través de su imposición se busca castigar al sujeto infractor (fin represivo) y, además, prevenir la comisión futura de la conducta prohibida (fin preventivo), intimidando a través de la represión al sujeto y a la sociedad en general. Descartamos que la sanción tributaria tenga una finalidad compensatoria, principalmente con el análisis de las sanciones no pecuniarias, pues a través de su imposición de ninguna forma se compensa por el daño causado al Estado.
- El ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración está encaminado a la imposición de una sanción que afecte intensamente la esfera jurídica del sujeto infractor. En contraposición, será necesario que esta potestad se sujete a principios y garantías mínimas que respeten los derechos fundamentales del contribuyente y le permitan defenderse de forma adecuada. Sólo así se podrá justificar la imposición de una sanción tributaria y evitar posibles arbitrariedades.
- Forma parte de las garantías inherentes a la potestad sancionadora de la Administración Pública la proporcionalidad de la sanción tributaria. Conforme a ella, la sanción que se aplique debe guardar una adecuada relación con la intensidad del daño o perjuicio causado al bien jurídico tutelado por cada ordenamiento. A mayor gravedad de la lesión al bien, mayor será la intensidad de la sanción con la que se reprima al sujeto infractor.
- Las infracciones tipificadas en el Código Tributario se originan únicamente por el incumplimiento de obligaciones formales, no por el incumplimiento de la obligación sustancial de pagar el tributo. Sin embargo, de una revisión histórica de la legislación tributaria peruana se observa que desde la publicación del Decreto Ley No. 21936 en diciembre de 1977 se tipificaron como infracciones tanto el incumplimiento de obligaciones sustanciales como las formales. Esta regulación fue modificada en diciembre de 1992 durante el gobierno de Fujimori mediante Decreto Ley No. 25858, eliminándose las infracciones tributarias sustanciales y quedando instaurada la regulación vigente al día de hoy.

- En tanto la recaudación tributaria se constituye como el bien jurídico tutelado de mayor relevancia en el derecho tributario sancionador, resulta posible analizar las infracciones desde su afectación a dicho bien jurídico. En esa línea, proponemos que las infracciones tipificadas en el Código Tributario se clasifiquen en infracciones con incidencia remota en la obligación sustancial e infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial.
- Las infracciones tributarias con incidencia remota en la obligación sustancial carecen de un impacto directo en la recaudación tributaria, siendo posible inclusive que, a pesar de su comisión, se logre satisfacer el pago del tributo en el monto debido. Estas infracciones se distinguen por tutelar de forma inmediata el funcionamiento apropiado de las actividades de la Administración Tributaria, como las de fiscalización o control.
- Las infracciones tributarias con incidencia inmediata en la obligación sustancial se caracterizan por producir un perjuicio directo a la recaudación tributaria. Estas infracciones se diferencian por tener una conexión muy cercana con el monto que ingresará a las arcas estatales a título de tributo y por ello son sancionadas considerando el perjuicio al fisco (multa calculada en función al tributo omitido, no retenido o percibido, no pagado, al monto aumentado indebidamente, y al monto no entregado).
- La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario conforma la clase de infracciones con incidencia inmediata en la obligación sustancial. A través de la presentación de la declaración determinativa se fija el importe del tributo autoliquidable que ingresará al fisco y se produce su cancelación. Sin embargo, la sanción de esta infracción no consiste en una multa que considere el perjuicio al fisco sino en una multa calculada en función de la UIT.
- La sanción de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario no resulta proporcional al perjuicio causado a la recaudación tributaria. Asimismo, el perjuicio al fisco no se encuentra establecido como criterio atenuante en el régimen de gradualidad de la Sunat, ni puede ser considerado como criterio de graduación de la sanción según lo previsto en la LPAG desde la publicación del Decreto Legislativo No. 1311.
- En dicho contexto, resulta necesario modificar la sanción vinculada a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176. Para lograr que esta sanción sea proporcional

al perjuicio causado a la recaudación tributaria, la multa deberá ser calculada en función al tributo por pagar omitido como consecuencia de la omisión a la presentación de la declaración determinativa dentro de los plazos establecidos.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Doctrina

Abanto, M. (2002). Diez años de derecho penal económico peruano: Un balance. En *Revista Peruana de Ciencias Penales*, (11), 21-76.

Abanto, M. (2007). Acerca de la teoría de los bienes jurídicos. En J. Urquiza. (Dir.), *Modernas Tendencias de Dogmática Penal y Política Criminal. Libro Homenaje al Dr. Juan Bustos Ramírez* (pp. 1-72). Idemsa.

Abanto, M. (2014). Derecho penal y derecho administrativo: una relación tensa e incomprensible. En M. Abanto. *Dogmática penal, delitos económicos y delitos contra la Administración Pública* (pp. 847-895). Grijley.

Aguallo, A y Bueno, E. (2009). Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria* (132), 9-62.

Agurcia, G. (1986). *Las autoliquidaciones tributarias* [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid.
<https://eprints.ucm.es/id/eprint/54070/1/5322943534.pdf>

Alonso, F. (1999). *Legalidad de la Infracción Tributaria (Reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*. Dykinson.

Alva, M., Reyes, V., Luque, L., Basilio, C., Uribe, J., y Aguado, D. (2019). *Manual de Infracciones y Sanciones Tributarias*. Instituto Pacífico.

Aneiros, J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Marcial Pons.

Arana, D. (2022). *Obligaciones formales y sustanciales – SUNAT. Incumplimiento y consecuencias*. Instituto Pacífico SAC.

Arias, L. [@pdbperu]. (2023a, 2 de marzo). Intereses moratorios y el Fallo del TC: argumentos a favor y en contra. [Tweet].
<https://twitter.com/pdbperu/status/1631427990881017858?s=20>

Arias, L. (2023b, 6 de marzo). La sentencia del TC que licua las deudas tributarias en litigio. *Gestión*.

<https://gestion.pe/opinion/la-sentencia-del-tc-que-licua-las-deudas-tributarias-en-litigio-tribunal-constitucional-fisco-codigo-civil-codigo-tributario-noticia/>

Belaúnde, M. (1970). *Código Tributario Concordado y Comentado*. Editorial Desarrollo S.A.

Bravo J., Robles, C., Villanueva, W. y Ruiz de Castilla, F. (2017). *Código Tributario: Doctrina y comentarios*. Vol. I. Instituto Pacífico.

Calderón, L. Gómez, A. y Bobadilla, M. (2004). *Derecho y práctica de la infracción tributaria*. CAET.

Castillo, L. (2005). El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Revista Peruana de Derecho Público*, 6 (11), 127-151.

Cassagne, J. (2010). *Derecho Administrativo. Tomo I*. Palestra Editores.

Carbajal, C. (2019). *Comentario al Libro Cuarto. Infracciones, sanciones y delitos*. En D. Yacolca. (Director). *Código Tributario comentado "50 años después y más"* (Vol. 2) (pp. 1387-1616). Ediciones legales E.I.R.L.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2015). *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*.

<https://www.ciat.org/publicacion-dt-02-2015-relacion-o-cumplimiento-cooperativo-tributario-su-realidad-actual-en-paises-miembros-del-ciat-de-america-latina-caribe-africa-y-asia-2/>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2015). *Modelo del Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*.

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

Chau, L. y Lozano, O. (2000). La Determinación sobre Base Presunta: Un Punto de Vista Jurisprudencial. *Themis*, (41), 29-35.

- De Cores, C. y Cal, J. (2007). El concepto de interés público y su incidencia en la contratación administrativa. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, 6(11), 131-140.
- Delgado, C. (2011). Elementos constitutivos de la infracción tributaria. *Crónica Tributaria*, (139), 59-77.
- Durán, L. (2006). La noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un estudio introductorio. En J. Danós (Coord.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller* (pp. 51-95). Palestra Editores.
- Escola, J. (1989). *El interés público como fundamento del derecho administrativo*. Ediciones Depalma.
- Falcón y Tella, M. y Falcón y Tella, F. (2005). *¿Fundamento y finalidad de la sanción, un derecho a castigar?.* Marcial Pons.
- Fernández, S. (2002). *La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*. Ed. Comares.
- Ferrada, JC. (2008). Las potestades públicas de la Administración del Estado en la tutela de los intereses públicos: a propósito de la sentencia 634/2007 del Tribunal Constitucional. *Revista de Derecho – Universidad Católica del Norte*, 15 (1), 115-138.
- Ferreira, A. (2022). *El cumplimiento cooperativo y el programa CONFIA*. CIATBlog. <https://www.ciat.org/el-cumplimiento-cooperativo-y-el-programa-confia/>
- Ferreiro, J. (1999). *Curso de Derecho Financiero Español* (21a ed.). Vol. I. Marcial Pons.
- Flores, C. (2019). *Comentario 2. Artículo 164. Concepto de Infracción Tributaria*. En D. Yacolca. (Director). Código Tributario comentado “50 años después y más” (Vol. 2) (pp. 1391-1392). Ediciones legales E.I.R.L.
- Flores, P. (1983). *Manual del Código Tributario* (3a ed.). Cultural Cuzco S.A.

- Flores, P. (1993). *Nuevo Código Tributario*. Justo Valenzuela Ediciones.
- Forero, C. (2020). El bien El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española. *Nuevo Foro Penal*, 16(95), 191-233.
- García Calvente, Y. (2001). El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario sancionador: justificación constitucional. En Instituto de Estudios Fiscales (Ed.), *Principios, derechos y garantías constitucionales del Régimen sancionador tributario*. (Vol. II) (pp. 261-270). Instituto de Estudios Fiscales
- García de Enterría, E. (1976). El problema jurídico de las sanciones administrativas. *Revista española de derecho administrativo*, (10).
- Gamba, C. (2021). La fiscalización tributaria: derechos y garantías del contribuyente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (70).
- González, J. (2000). Facultades de la Administración Tributaria en materia de Determinación de Tributos. *Themis*, (41), 17-28.
- Grández Castro, P. (2010). El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del TC peruano.
- Guadalupe, J. (2023, enero 16). La UIT como base para la aplicación de multas. *Gestión*. <https://gestion.pe/blog/zonaintercambio/2023/01/la-uit-como-base-para-la-aplicacion-de-multas.html?ref=gesr>
- Huamaní, R. (2019). *Código Tributario Comentado*. Tomo III. Jurista Editores.
- Huamaní, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Parte II. Jurista Editores.
- Huapaya, R., Shimabukuro, N. y Alejos, O. (2019). Cinco afrentas al régimen sancionador común de la Ley del Procedimiento Administrativo General. *Actualidad Jurídica*, (311), 11-26.

- Landa, C. (2011). La incidencia de los principios constitucionales en el Derecho Tributario. A propósito del Título Preliminar del Código Tributario. En Ministerio de Justicia del Perú. *Texto Único Ordenado del Código Tributario. Legislación, doctrina y jurisprudencia* (pp. 249-261) (2a. ed.). Editora Perú.
- Linares, M (2020). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*. J.M. Bosch Editor.
- Lomeli, M (1961). *El poder sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*. Compañía Editorial Continental S.A.
- López Barja de Quiroga, J. (Ed.). (2010) *Derecho, Derecho Penal y Proceso. Vol. I, Problemas Fundamentales del Derecho* (J. López Barja de Quiroga y L. García-Comendador, Trad.). Marcial Pons. (Obras original publicadas en 1903 y 1914).
- López, E. (2007). *Introducción al Derecho penal*. Editorial Porrúa.
- López. H (2014). La configuración de las infracciones y sanciones en el derecho tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, (7).
- Mabel, M. (2008). Consideraciones acerca de las Potestades Administrativas en General y de la Potestad Sancionadora. *Revista de Derecho Administrativo*, (4), 107-120.
- Mallqui, W. (1990). Recaudación de los Tributos en el Perú. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* (7).
- Martín, J., Lozano, C. y Tejerizo, J. (2016). *Derecho Tributario*. (21a ed.). Aranzadi SA.
- Masbernat, P. (2017). Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria. *Dikáion*, 26 (2), pp. 225-255. DOI: 10.5294/dika.2017.26.2.2
- Medrano, H. (1984). Consideraciones sobre recargos e intereses en el Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (7), 23-34.
- Mogrovejo, K (2020). *La aplicación del principio de razonabilidad en los procedimientos*

administrativos sancionadores en materia acuícola: estudio a partir de la normativa vigente. [Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Administrativo]. Pontificia Universidad Católica del Perú.

https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/18998/MO_GROVEJO_MEZA_KADRIA_LIVIA%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Morón, J. (2021). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444 (Decreto Supremo No. 004-2019-JUS). Edición Conmemorativa por los 20 años de vigencia de la LPAG.* (16a ed.). Gaceta Jurídica.

Morón, J. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444 (Decreto Supremo No. 004-2019-JUS).* (14a ed.). Gaceta Jurídica.

Nieto, A. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador* (5a ed.). Tecnos.

Nima, E., Rey, J. y Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias.* Gaceta Jurídica.

Nuño, I. (2016). Derecho administrativo sancionador. Principios de la potestad sancionadora. *Gabiley Revista del Gabinete Jurídico Castilla-La Mancha*, (5), 142-190.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OECD (2022). *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses.* OECD Publishing.

<https://doi.org/10.1787/7587f25c-en>

Owens, J. (2012). OCDE e IFA, plataformas principales para la Enhanced Relationship. *Puntos finos*, (203), 43.

<https://www.thomsonreutersmexico.com/es-mx/soluciones-contables/biblioteca-de-contenidos/puntos-finos>

- Pantigoso, M. (2022, 12 de octubre). ¿Volvemos al criticado “solve et repete”? *RPP Noticias*.
<https://rpp.pe/columnistas/franciscomanuelpantigoso/volvemos-al-criticado-solve-et-repete-noticia-1438708>
- Pasco-Font, A. (2000). *Políticas de Estabilización y Reformas Estructurales: Perú*. CEPAL Reformas Económicas 66.
https://www.cepal.org/sites/default/files/publication/files/7601/S2000582_es.pdf
- Pérez, F. (1994). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (4ª ed.). Ed. Civitas.
- Pérez, F. (1993). La reforma de la L.G.T. Ponencia relativa al Capítulo de Infracciones y Sanciones Tributarias. *Crónica Tributaria* (65), 65-73.
- Pérez, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Poder Ejecutivo. (2016). *Exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1311. Proyecto de Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario*.
- Pontón, T. (2019). *Comentario al Libro Cuarto. Infracciones, sanciones y delitos*. En D. Yacolca. (Director). *Código Tributario comentado “50 años después y más”* (Vol. 2) (pp. 1387-1616). Ediciones legales E.I.R.L.
- Radovic, A. (1993). Regímenes de infracciones y sanciones en el Derecho Tributario y delitos contra la Hacienda Pública. *Revista de Administración Tributaria* (13), 91-101.
- Ramírez, M. (2007). La sanción administrativa y su diferencia con otras medidas que imponen cargas a los administrados en el contexto español. En *Revista de Derecho, Universidad del Norte* (27), 272-292.
- Real Academia Española (2022). *Diccionario de la lengua española. Edición del tricentenario. Actualización 2022*.
<https://dle.rae.es/>
- Recaudación tributaria llegó a S/. 157,768 mllns. en 2022. (2023, enero 4). *El Peruano*.

<https://elperuano.pe/noticia/201424-recaudacion-tributaria-llego-a-s-157-768-mlns-en-2022#:~:text=La%20Sunat%20inform%C3%B3%20que%20en,monto%20recaudado%20en%20el%202021>

Rivas, C. (1990). Comentario a la exposición de Armando Zolezzi Möller en la Cuarta Sesión – El papel de la tributación en el financiamiento del Presupuesto, definición de una política tributaria. Impuestos directos e indirectos. En L. Alva (Ed.), *Presupuesto del Sector Público 1991, su función como plan económico y social del gobierno* (pp. 157-166). Cambio y Desarrollo – Instituto de Investigaciones.

Ríos, G. (2005). Las infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* (114), 1165-1186.

Robles, C. (2013). *La Deuda Tributaria y los medios de extinción de la Obligación Tributaria*. [Seminario Web]. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXXIII_dcho_tributario_2013.pdf

Robles, C., Bravo J., Ruiz de Castilla, F. y Villanueva, W. (2017). *Código Tributario: Doctrina y comentarios*. Vol. I. Instituto Pacífico.

Román, C. (2009). El derecho administrativo sancionador en Chile. En *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo* (16), pp. 89-101.

Rojas, H. (2014). *Los principios constitucionales limitadores del *Ius Puniendi* ¿Qué límites rigen el Derecho Administrativo Sancionador en el Perú?* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú].

Romaní, A. (2010). La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. *Cuadernos de Formación* 11(41/10), 273-292. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticayTecnicaTributaria/Evasi onTributaria/2010_paraisos_fiscales_garcia_ief_12.pdf

Rozas, J. (2015). El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas. *Documentos*, (12), 47 – 58.

- Ruiz de Castilla, F. (2023). *Derecho tributario peruano. Principios y fundamentos*. (2ª ed.) Vol. I. Palestra Editores.
- Ruiz de Castilla, F., Robles, C., Villanueva, W. y Bravo J. (2017). *Código Tributario: Doctrina y comentarios*. Vol. II. Instituto Pacífico.
- Saavedra, R. (2019). *Comentario al Libro Cuarto. Infracciones, sanciones y delitos*. En D. Yacolca. (Director). *Código Tributario comentado "50 años después y más"* (Vol. 2) (pp. 1387-1616). Ediciones legales E.I.R.L.
- Sainz de Bujanda, F. (1967). *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*. Vol. V. Instituto de Estudios Políticos.
- Sainz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*. Vol. II. Instituto de Estudios Políticos.
- Samhan, F. (2019). *Comentario al Libro Cuarto. Infracciones, sanciones y delitos*. En D. Yacolca. (Director). *Código Tributario comentado "50 años después y más"* (Vol. 2) (pp. 1387-1616). Ediciones legales E.I.R.L.
- Samhan, F. (2012). El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, (17), 3-27.
- Sánchez, M. (2020). La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (81), 249-280.
- Sánchez, M. (2009). Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, (132), 165-194.
- Sánchez, M. (2006). Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, (1), 25-49.
- Santa María, U (2018). *Aplicación del principio de razonabilidad en el procedimiento administrativo sancionador realizado por el Organismo Supervisor de la Inversión*

en *Infraestructura de Servicio Público – OSITRAN* [Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Administrativo]. Pontificia Universidad Católica del Perú.
https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/14052/SANTA_MARIA_TABOADA_URSULA_CECILIA1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Sanz, R. (2014). *La “Relación Cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*. [Tesis de doctorado, Universidad de Sevilla].

https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/74114/Tesis_Sanz%20G%C3%B3mez%20Rafael%20J..pdf?sequence=1&isAllowed=y

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. (2a. ed.). Fondo Editorial PUCP.

Sevillano, S. y Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar. *Derecho PUCP*, (72), 71-101.

Soler, O. (s.f.). *Tratado de Derecho Tributario. Económico-Constitucional-Sustancial-Administrativo-Penal*. [Manuscrito inédito].

https://soler.com.ar/publicaciones/Tratado_de_Derecho_Tributario_Osvaldo_H_Soler.pdf

Solís, E. (2016). Infracciones y sanciones tributarias. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (74), pág. 329-370.

Suay, B. (2001). Refutación del *Ius Puniendi*. En L. Arroyo, I. Berdugo. (Coords.). *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos: in memoriam* (Vol. 1, pp. 711-748). Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2022). Plan de Trabajo de la SUNAT orientado a mejorar la recaudación en el marco del Plan Estratégico Institucional 2018-2025.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Plan_de_Trabajo_de_la_Sunat_2018_2025.pdf

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2020). Informe de Gestión por Resultados. Año 2019.

<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2019.pdf>

Toledo, P. (2017). Reflexiones sobre las razones de la pena en materia tributaria. *Anuario de Filosofía Jurídica y Social* (33), 59-84.

Vaello, E. (2006). *Introducción al Derecho Penal*. (2a ed.) Universidad de Alicante.

Valdés, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Ediciones Depalma.

Viacava, G. (2019). *Sanción Tributaria y Constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora*. Palestra Editores.

Villavicencio, F. (2013). *Derecho Penal. Parte General*. Grijley.

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9a ed.) Astrea.

Yacolca, D. (2012). El bien jurídico en los delitos tributarios y los nuevos delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y de almacenamiento no declarado. *Advocatus*, (26), 97-116.

Zolezzi, A. (1991). Reforma y Administración Tributaria. En J. Portocarrero (Ed.), *Foro Económico. Reforma Tributaria en el Perú* (pp. 27-46).

Zornoza, J. (1992). *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Editorial Civitas, S.A.

Normas

Constitución Política del Perú (29 de diciembre de 1933).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>

Decreto Legislativo No. 1272 (21 de diciembre de 2016).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Decreto Legislativo No. 1311 (30 de diciembre de 2016).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Decreto Ley No. 25858 (24 de noviembre de 1992).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Decreto Ley No. 22686 (19 de setiembre de 1977).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Decreto Supremo No. 004-2019-JUS (25 de enero de 2019).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Decreto Supremo No. 263-H (12 de agosto de 1966).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Ley No. 29816 (22 de diciembre de 2011).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Ley No. 28194 (26 de marzo de 2004).

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Ley No. 24829 (08 de junio de 1998)

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Ley 58/2003 (17 de diciembre de 2003). General Tributaria. Juan Carlos I Rey de España.

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

Resolución de Superintendencia No. No. 062-2015-SUNAT-600000 (12 de agosto de 2016)

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Resolución de Superintendencia No. 063-2007-SUNAT (31 de marzo de 2007)

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/login>

Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF (21 de junio de 2013). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>

Jurisprudencia

Casación No. 15701-2015 (10 de agosto 2017). Corte Suprema de Justicia de la República.

Sentencia Exp. No. 03525-2021-AA/TC (22 de noviembre de 2022). Tribunal Constitucional.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2023/03525-2021-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 0006-2014-PI/TC (05 de marzo de 2020). Tribunal Constitucional.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00006-2014-AI.pdf>

Sentencia Exp. No. 2098-2010-PA/TC (22 de junio de 2011). Tribunal Constitucional.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02098-2010-AA.html>

Sentencia Exp. No. 1873-2009-PA/TC (03 de setiembre de 2010). Tribunal Constitucional.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01873-2009-AA.html>

Sentencia Exp. No. 00535-2009-PA/TC (05 de febrero de 2009). Tribunal Constitucional
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00535-2009-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 08957-2006-PA/T (22 de marzo de 2007). Tribunal Constitucional.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08957-2006-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 050-2004-AI/TC (acumulados) (3 de junio de 2005). Tribunal Constitucional.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00050-2004-AI%2000051-2004-AI%2000004-2005-AI%2000007-2005-AI%2000009-2005-AI.pdf>

Sentencia Exp. No. 2235-2004-AA/TC (18 de febrero de 2005). Tribunal Constitucional
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02235-2004-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 2868-2004-AA/TC (24 de noviembre de 2004). Tribunal Constitucional.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02868-2004-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 2192-2004-AA /TC (11 de octubre de 2004). Tribunal Constitucional.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02192-2004-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 0090-2004-AA/TC (5 de julio de 2004). Tribunal Constitucional

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.pdf>

Sentencia Exp. No. 0016-2002-AI/TC (30 de abril de 2003). Tribunal Constitucional

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

Sentencia Exp. No. 2050-2002-AA/TC (16 de abril de 2003). Tribunal Constitucional

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>

Sentencia Exp. No. 010-2002-AI/TC (3 de enero de 2003). Tribunal Constitucional

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.pdf>

