

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN LAS
INFRACCIONES TRIBUTARIAS COMO ELEMENTO SUBJETIVO
PARA PONDERAR LA RESPONSABILIDAD DEL SUJETO
INFRACTOR**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

DERLY ROMINA SILVA MARTINEZ

ASESOR

PERCY ORLANDO MOGOLLON PACHERRE

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2022

**INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN
LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS COMO ELEMENTO
SUBJETIVO PARA PONDERAR LA RESPONSABILIDAD
DEL SUJETO INFRACTOR**

PRESENTADA POR:

DERLY ROMINA SILVA MARTINEZ

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR:

César Manuel Chuman Cabezas

PRESIDENTE

Gladys Yolanda Patricia Ramos Soto Caceres

SECRETARIO

Percy Orlando Mogollon Pacherre

VOCAL

Dedicatoria

A mis padres, por el apoyo constante durante estos seis años de carrera universitaria. Gracias por estar siempre presentes y darme el apoyo necesario en aquellos momentos en que pensé rendirme. Sin ustedes nada sería posible.

Agradecimientos

A mi asesor temático, el Dr. Percy Mongollón, por el tiempo brindado en la construcción de este artículo y su apoyo para ser culminado.

Índice

Resumen	6
Abstract	7
INTRODUCCIÓN	8
1. REVISIÓN DE LITERATURA.....	10
1.1 Antecedentes.....	10
1.2 Bases teóricas conceptuales	12
1.2.1 Potestad sancionadora de la administración tributaria	12
A. Alcance de la potestad sancionadora de la administración pública	12
B. Principios limitadores de la potestad sancionadora tributaria	13
1.2.2 Principio de culpabilidad.....	16
A. Definición del principio de culpabilidad.....	16
B. El principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones administrativas	16
C. El principio de culpabilidad para la determinación de infracciones tributarias en el Derecho comparado	18
1.2.3 Infracciones tributarias	18
A. Concepto de infracciones tributarias	18
B. Naturaleza.....	19
C. Características.....	20
D. Tipos.....	22
2. MATERIAL Y MÉTODOS	23
3. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	25
3.1 Análisis de la inclusión del principio de culpabilidad como determinante de la responsabilidad del sujeto infractor	25
3.2 Identificación de las infracciones tributarias susceptibles de determinación subjetiva	34
3.2.1 Infracciones de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos	36
3.2.2 Infracciones de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos	39
3.2.3 Infracciones de presentar declaraciones y comunicaciones	40
3.2.4 Infracciones de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma	41
3.3 Propuesta de introducción del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias	42
3.3.1 Determinación de las infracciones tributarias susceptibles de determinación subjetiva	42
3.3.2 Fórmula legal.....	42

4.	CONCLUSIONES	43
5.	RECOMENDACIONES	43
	BIBLIOGRAFÍA.....	44
	ANEXOS.....	48

Resumen

El presente artículo tiene como tema central la inclusión de la culpabilidad como uno de los principios que limita la potestad sancionadora en sede administrativa, mediante el Decreto Legislativo 27444, y las implicancias que tendría en los procedimientos sancionadores especiales, pues, dicho decreto buscaba la unificación de los procedimientos administrativos; sin embargo, tras la vigencia del Decreto Legislativo 1311 deja de ser posible la inclusión de la culpabilidad, toda vez que, mediante su quinta disposición final manifiesta la inaplicación del referido principio, primando los estipulados en el Código Tributario. De acuerdo a ello, tanto el Tribunal Constitucional como parte de la doctrina consideran necesaria la aplicación del principio de culpabilidad, ya que, los principios por ser principios no deben ser instaurados o excluidos de manera deliberada porque, así como son principios son garantías que favorecen al administrado al proporcionar una mayor protección al administrado en la imposición de sanciones. En ese sentido, es que mediante un estudio cualitativo se logró determinar que las infracciones tributarias susceptibles de determinación subjetiva se encuentran tipificadas en el inciso 1, 3 y 10 del artículo 174 que establece las infracciones de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos; y en el inciso 8 del artículo 176 sobre las infracciones de presentar declaraciones y comunicaciones ante la Autoridad Tributaria.

Palabras claves: Principio de culpabilidad, infracciones tributarias, determinación objetiva, determinación subjetiva, administración tributaria, administrado.

Abstract

This article has as its central theme the inclusion of guilt as one of the principles that limits the sanctioning power in administrative headquarters, through Legislative Decree 27444, and the implications it would have on special sanctioning procedures, since said decree sought the unification of administrative procedures; However, after the entry into force of Legislative Decree 1311, the inclusion of guilt is no longer possible, since, through its fifth final provision, it manifests the non-application of the aforementioned principle, giving priority to those stipulated in the Tax Code. Accordingly, both the Constitutional Court and part of the doctrine consider the application of the guilt principle necessary, since the principles, because they are principles, should not be established or deliberately excluded because, as they are principles, they are guarantees that favor the administered by providing greater protection to the administered in the imposition of sanctions. In this sense, it is that through a qualitative study it was possible to determine that the tax offenses susceptible of subjective determination are typified in subsection 1, 3 and 10 of article 174 that establishes the offenses of issuing, granting and demanding payment vouchers and / other documents; and in paragraph 8 of article 176 on the infractions of filing declarations and communications with the Tax Authority.

Keywords: principle of guilt, tax offenses, objective determination, subjective determination, tax administration, administered.

INTRODUCCIÓN

La determinación de las infracciones tributarias es el paso previo para la imposición de una sanción, por tanto, debe tenerse en cuenta qué actos configuran una infracción y los elementos fácticos y jurídicos que la norma expresa para determinarla como tal. El Código Tributario del Perú en su artículo 164° indica que la infracción es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias siempre que se encuentre tipificada como tal; asimismo, el artículo 165° establece que la determinación de la infracción se realizará de manera objetiva; es decir, se verificará el resultado que se haya producido en la realidad y si el hecho se encuentra tipificado como infracción, ello sin tener en cuenta si la intención del contribuyente es la de infringir la norma.

En ese sentido tenemos que, nuestro código tributario no ha tomado en consideración como elemento de atribución o imputación de responsabilidad administrativa el principio de culpabilidad; por tanto, generará la misma consecuencia la comisión de una infracción culposa o dolosa, lo que conlleva a una aplicación irrestricta de las sanciones acogidas por el código. Distinta sería la situación si la culpabilidad fuese admitida en el derecho tributario peruano, pues, podría reducirse prudencialmente la sanción que le correspondería al contribuyente y se lograría una aplicación más razonable y proporcional de la sanción.

El proceso de determinación e imposición de la sanción se fundamenta en el ejercicio de la potestad sancionadora que ostenta la Administración Tributaria, pues, lo que se busca es el efectivo cumplimiento de las sanciones que impone o de los actos que realiza. Debe tenerse en cuenta que su aplicación se admite de acuerdo a ciertos parámetros, de tal forma que no afecte los derechos fundamentales del contribuyente.

En relación a la exacción del cumplimiento de los actos que emita la administración; Bardales & De la Vega (sf) indica lo siguiente:

Producto de dicha exigencia, surge la institución denominada "*Derecho Administrativo Sancionador*", que viene justamente a analizar la procedencia del "*traslado*" de los principios del Derecho Penal a otras áreas del Derecho en los que se manifieste el poder punitivo del Estado (v.gr., Derecho Administrativo, Derecho Tributario, entre otros), esto es, en lo relativo a la aplicación de los límites al ejercicio de dicha actividad punitiva por parte de la autoridad pública. (p. 15)

Teniendo en cuenta que la potestad sancionadora de la autoridad administrativa tributaria es ejercida teniendo como límite los derechos fundamentales del contribuyente y que en materia tributaria se han visto trasladados algunos principios del Derecho Penal, como por ejemplo el de legalidad, el de tipicidad, la irretroactividad de la norma, entre otros, surge el problema de la no aplicación del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias, en el sentido que a través de este se vería una mayor protección de los derechos del sujeto infractor considerando que no exista intencionalidad de infringir la norma.

Es el caso de España, en contraposición con nuestro Código Tributario, que aplica este principio. En su Ley General Tributaria establece que se podrá sancionar a las personas físicas o jurídicas por hechos que constituyan una infracción tributaria, teniendo en cuenta que el concepto que dicha legislación le asigna en su artículo 183.1 es que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia.

España desde su Tribunal Constitucional, viene reiterando el principio de culpabilidad desde 1990 mediante la STC 76/1990 y con relación a ello, Queralt et al. (2004) afirma:

Este reconocimiento de la necesaria presencia del elemento intencional – dolo o culpa – en la comisión de la infracción debiera haber venido acompañado de un explícito reconocimiento de la *presunción de inocencia*, que determina que deba ser la Administración quien pruebe la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad de un infractor en la comisión de las infracciones tributarias. Presunción de inocencia que, bajo la denominación de *principio de buena fe*, sí se encontraba presente en el artículo 33 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1988, que ha sido derogada al entrar en vigor la nueva LGT, que no ha incorporado dicho principio a su articulado. (p. 205).

Regresando al caso peruano, resulta necesario mencionar que en algún momento se pudo considerar que existió en nuestro ordenamiento tributario la determinación subjetiva de las infracciones tributarias, debido a la promulgación del Decreto Legislativo N° 1272, ley que modifica la Ley del Procedimiento Administrativo General, que tenía como finalidad uniformizar los procedimientos de las entidades de la Administración Pública y sus procedimientos sancionadores. En razón a ello, introduce en su artículo 230° el Principio de Culpabilidad como uno de los principios de la potestad sancionadora del Estado, lo que en primera instancia suponía que sería de aplicación a todos los procedimientos administrativos, entre ellos el tributario.

Cabe precisar que esto no produjo efectos, debido a que días después se promulga el Decreto Legislativo N° 1311 que modificó el Código Tributario, el cual planteó en su quinta disposición final, que los procedimientos tributarios seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444 (LPAG) y no se aplican las modificaciones establecidas en el Decreto Legislativo N° 1272, excluyendo la posibilidad de inclusión en los procedimientos tributarios la aplicación del Principio de Culpabilidad.

En ese sentido, si bien la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) se aplica de manera supletoria a las normas especiales, esto no quiere decir que el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado debe regirse solo teniendo en cuenta los principios expresados en el código tributario, pues, de acuerdo a lo indicado en el artículo 245.2 de la LPAG los procedimientos especiales no pueden establecer condiciones menos favorables a los administrados que las señaladas en su artículo 230°. “El carácter del procedimiento distinto que impone la diferente materia puede justificar la creación de normas procesales especiales, aunque sin olvidar que deben aplicarse los principios generales que rigen sobre toda clase de procedimiento.” (Fiorini citado por Bravo, 2015. p.17)

Considerando el análisis de la realidad problemática se planteó el siguiente problema de investigación: ¿Cuáles deberían ser las infracciones tributarias en las que se pueda introducir el principio de culpabilidad como elemento subjetivo para ponderar la responsabilidad del sujeto infractor en ejercicio de su potestad sancionadora?

De acuerdo al problema planteado, hemos propuesto como hipótesis, que, si el Principio de culpabilidad se vincula a la exigencia de verificar la presencia del elementos subjetivo para determinar las infracciones y así proteger al sujeto infractor de sanciones desproporcionadas como consecuencia de su determinación objetiva; entonces, este principio debe introducirse

para la determinación de las infracciones del Código Tributario de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos; de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos; de presentar declaraciones y comunicaciones; de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.

En ese sentido, para desarrollar la problemática cuestionada, se ha creído conveniente formular como objetivo general, determinar cuáles deberían ser las infracciones del Código Tributario en las que se pueda introducir el principio de culpabilidad para ponderar la responsabilidad del sujeto infractor; con el mismo fin, se tiene como objetivos específicos: analizar el principio de culpabilidad como determinante de la responsabilidad del sujeto infractor en el derecho comparado; e identificar las infracciones tributarias en las que se pueda introducir el principio de culpabilidad como elemento subjetivo para ponderar la responsabilidad del sujeto infractor.

Esta investigación se realiza con el fin de identificar cuáles deben ser las infracciones tributarias en las que se puede introducir el principio de culpabilidad para ponderar la responsabilidad del sujeto infractor y así se determine la sanción con relación a un aspecto tanto objetivo como subjetivo donde se valore no solo el resultado de infracción a la norma tributaria por sí misma sino también se evalúe si la comisión de dicha infracción fue con dolo o culpa.

Con los aportes de esta investigación, se busca dar a conocer la importancia de la introducción del principio de culpabilidad en la determinación de infracciones tributarias, con la finalidad de mostrar que a través la culpabilidad se da una mayor protección de los derechos del contribuyente, pues es a través del mencionado principio que la administración tributaria podrá sancionar de una manera más justa y adecuada, sin menoscabar el interés fiscal.

Por tanto, la relevancia de este trabajo radica en el aporte de argumentos referidos a la necesidad de la introducción de la culpabilidad en las infracciones tributarias, pues beneficiará a los sujetos infractores, toda vez que la determinación de la infracción será llevada a cabo por un elemento adicional, que es el elemento subjetivo que podrá brindar una mayor protección al contribuyente, que infracciona la norma tributaria de manera culposa, en el sentido que busca salvaguardar a los deudores tributarios imponiendo sanciones más justas.

1. REVISIÓN DE LITERATURA

1.1 Antecedentes

Con relación a los antecedentes tenemos diversas investigaciones que se refieren al contexto en que se concibió y se desarrollará el trabajo.

Sánchez, A. (2017), en su tesis doctoral titulada “Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario”, presentada en la Universidad Abad Oliva CEU de España, realiza un análisis sobre el derecho sancionador tributario debido a los problemas que presentan según la regulación de su país, los pronunciamientos de su Tribunal Constitucional y el derecho comparado. El aporte de este estudio, resulta importante, toda vez que se tomará la aplicación del principio de culpabilidad para determinar la infracción tributaria y así ponderar la responsabilidad del sujeto infractor, es decir como medición de la sanción.

Góngora, N. (2018), en su tesis para obtener el título de abogado “Análisis del Principio de Culpabilidad en el procedimiento administrativo sancionador a partir de las resoluciones del

Consejo Directivo del OSIPTEL”. El autor realiza su estudio para verificar la aplicación del principio de culpabilidad a raíz de la promulgación del Decreto Legislativo N° 1272, que incluye el principio de culpabilidad en el procedimiento administrativo sancionador, sin embargo, de las conclusiones planteadas se puede observar que a pesar de ello el OSIPTEL no integran dicho principio de culpabilidad, por lo que considera el autor, resulta necesario establecer los criterios para la aplicación de dicho principio.

Dicha investigación se torna relevante pues con su aporte plantea la cuestión de que no solo hace falta introducir el principio de culpabilidad para poder determinar una infracción tributaria; sino que, además resulta necesario establecer cuáles serán los criterios a considerar, determinar qué infracciones serían susceptibles de integrar la culpabilidad como determinante de la responsabilidad del sujeto infractor.

Aliga, R. (2018), en su tesis doctoral titulada “Causales eximentes de sanción no contemplados en el Código Tributario, empleados por el tribunal fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012”, analiza cuáles son los eximentes utilizados a través de las resoluciones emitidas por el tribunal fiscal, a pesar de que el Código Tributario no especifica alguno ya que las infracciones se determinan objetivamente sin tener en cuenta el principio de culpabilidad.

Del estudio del autor se puede advertir que el tribunal fiscal, entre los años 1997 al 2012, ha determinado la infracción de manera subjetiva reconociendo así la importancia de la aplicación en algunos casos del principio de culpabilidad en la determinación de las sanciones tributarias.

Chira, J (2018), en su tesis “El Principio De Culpabilidad y su Consideración en el Derecho Administrativo Sancionador Peruano”, para optar el título de abogado, precisa como objetivo establecer los presupuestos jurídicos para garantizar la vigencia real del principio de culpabilidad en los procedimientos administrativos sancionadores, pues a pesar que la Ley del Procedimiento Administrativo General establece como un principio del Derecho Administrativo Sancionador el de culpabilidad, las administraciones especiales optan por un régimen de responsabilidad objetiva, convirtiendo la excepción en norma.

Este estudio nos brinda como aporte que, resulta necesario delimitar los supuestos en los que corresponda la aplicación de la responsabilidad objetiva debido a que se están limitando derechos fundamentales, lo que amerita que la limitación de los mismos debe estar debidamente justificada.

Cam, Javier (2017) en su tesis titulada “Aplicación del Principio de Culpabilidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador realizado por el Tribunal de Contrataciones del Estado”, concluye que la aplicación de una Responsabilidad Subjetiva del administrado según los alcances del Decreto legislativo N° 1272 será una condición más favorable del administrado frente a una sanción administrativa en comparación con la aplicación de una Responsabilidad Objetiva, como la aplicada por el Tribunal de Contrataciones del Estado.

1.2 Bases teóricas conceptuales

1.2.1 Potestad sancionadora de la administración tributaria

A. Alcance de la potestad sancionadora de la administración pública

La potestad sancionadora “constituye una competencia de gestión necesaria complementaria a la potestad de mando y corrección para el adecuado cumplimiento del orden administrativo establecido en procura del interés público” (Morón, 2014, p.627). Es decir, es una de las facultades que la Administración Pública desempeña, las cuales se presentan para la consecución de los fines del Estado.

Frente a ello surge la duda de donde proviene la potestad sancionadora, siendo Curi quien hace referencia sobre el fundamento de la potestad sancionadora de la Administración Pública:

(...) en tanto el Poder Ejecutivo tiene a su cargo la labor de velar por el respeto de las normas, resulta claro que para ello debe contar con un poder de coerción suficiente que permita asegurar y exigir el cumplimiento de sus resoluciones, es decir, debe contar con una atribución que le permita materializar la observancia de sus decisiones, so efecto de ser requerido a través de la acción administrativa o la imposición de una sanción. (p.88)

En ese sentido, la potestad sancionadora se sustenta en función del poder ejecutivo y su actuación; por tanto, para hacer efectiva sus decisiones es que cuenta con este poder para así coaccionar a los administrados a su cumplimiento. En buena cuenta, es el *ius puniendi* del Estado que habilita y fortalece esta función.

Bajo el *ius puniendi* la Administración Pública despliega su potestad sancionadora; sin embargo, este poder que le ha sido otorgado no puede ser materializado sin alguna restricción pues si bien el Estado se encuentra en una situación de supremacía con relación al administrado no debe ser considerada esta situación como elemento para la imposición de sanciones de manera arbitraria, la Administración Pública para cumplir con sus fines como reestablecer el orden en la sociedad deberá hacerlo teniendo en ciertos parámetros.

Ahora, la identificación de aquellos supuestos que limiten la potestad sancionadora de la Administración debe ir acorde con aquellos principios invocados al momento de normar dicha potestad como al momento de aplicarla; es decir, deben estar presente en ambos momentos. En ese sentido, a título de principios, se tomaron a aquellos que resultaron necesarios para poder ejercer esta facultad de manera racional y además que con su aplicación se vea preservado el interés público, elemento importante que sustenta la actuación de la Administración Pública. (Morón, 2005, p.2)

Es así que los principios que limitarán la potestad sancionadora de la Administración Pública son aquellos contemplados en la Ley General del Procedimiento Administrativo N° 2744: el principio de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad de la norma, concurso de infracciones, continuación de infracciones causalidad, presunción de licitud, y *non bis in ídem*.

Si bien la limitación de la potestad sancionadora se da en razón de determinados principios, es necesario mencionar que estos se encuentran fundados en la Constitución Política; por tanto, la Administración podrá desplegar sus potestades, en especial la sancionadora, siempre que exista congruencia frente a la Constitución y lo que atañe al Estado Constitucional de Derecho. Cabe mencionar que, al referirnos a la congruencia con la Constitución, no solo es por los

principios que esta ostenta sino también que de manera expresa faculta al Estado para poder desplegar la potestad sancionadora, es decir, está previsto legalmente. (Laínez, 2016, p. 119)

En ese sentido, al contemplarse la potestad sancionadora mediante norma, así como los principios que la limitan, se generan derechos subjetivos a favor de los ciudadanos, es decir, los principios limitadores de la potestad del Estado bajo análisis, forman parte de los derechos inherentes de la persona, toda vez que se busca evitar lesionar al administrado por alguna decisión arbitraria.

B. Principios limitadores de la potestad sancionadora tributaria

La potestad sancionadora del Estado se ve reflejada en toda la Administración Pública, por tanto, la administración tributaria también se encuentra dotada de esta potestad, y en ese sentido, deberá regirse por los principios del derecho administrativo referida a esta potestad.

Como se indicaba precedentemente, la potestad sancionadora del Estado se aplica en aras de concretar sus fines, el cual debe estar definido y así establecerse el marco sobre el que se desarrollará la facultad sancionadora. Por lo cual, con relación al fin de las sanciones tributarias, Caviana, G. (2019) afirma:

Las sanciones, como tales, tienen un fin aflictivo y buscan ser una respuesta a la conducta ilegal del deudor tributario, como mecanismo disuasivo, destinado a cumplir una función preventiva antes que recaudatoria, que, de ser así, impactaría negativamente e injustamente en los administrados. (p. 260)

Asimismo, los límites del procedimiento sancionador tributario difieren del procedimiento general en razón de la especialidad del derecho tributario y sus fines. En ese sentido, de acuerdo al artículo 171 del código tributario, se tiene que la potestad sancionadora de la administración tributaria se encuentra limitada por los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem y de no concurrencia de infracciones.

Principio de legalidad: Este principio básicamente nos indica que la administración tributaria no podrá imponer una sanción si es que una acción no está considerada como infracción dentro de la norma tributaria.

De acuerdo a Saavedra, R. (en Yacolta, y otros. 2019), el principio de legalidad es uno de los más relevantes, pues, a través de este principio se establece que todas las entidades del Estado, entre ellas la Administración Tributaria, deben desplegar sus potestades en relación a lo que la norma establezca; en ese sentido, no hay sanción si es que previamente la acción del administrado no ha sido considerada como una infracción en una norma con rango de ley. (p. 1429).

Asimismo, la Constitución Política sientan las bases de este principio, toda vez que el artículo 2.24.d) prescribe que *“Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley.”*

Respecto al Código Tributario, la norma IV del Título Preliminar desarrolla el Principio de Legalidad, pues establece que mediante Ley o Decreto Legislativo se puede definir infracciones y establecer sanciones. De lo indicado se infiere que, la potestad sancionadora podrá verse

efectiva una vez que el Poder Legislativo mediante Leyes o el Poder Ejecutivo a través de los Decretos Legislativos emita la normativa correspondiente.

Principio de tipicidad: Podemos empezar definiéndolo como aquel principio que se encuentra concatenado con el principio de legalidad, pues para poder determinar que un hecho es merecedor de una sanción además de encontrarse tipificada como una infracción a la norma tributaria, será considerada como tal siempre que haya sido emitida mediante norma con rango de ley.

En ese sentido, la potestad sancionadora de la autoridad tributaria se ve limitada por el principio de tipicidad, lo que quiere decir que para poder imponer sanciones necesita de un hecho tipificado como infracción, siendo necesario que dichas prohibiciones se encuentren proscritas en un lenguaje claro y preciso, de manera tal que los administrados puedan captar el contenido en sí de la norma, es decir, lo que el dispositivo legal prohíbe bajo apercibimiento de emitirse sanción alguna. (Yangali Quintanilla, 2015, p. 382)

Principio non bis in idem. El principio de non bis in ídem limita a la autoridad tributaria de procesar y sancionar dos veces por la misma infracción al contribuyente con el fin de evitar la instrumentalización del contribuyente en salvaguarda de su dignidad. Sin embargo, el non bis in ídem será de aplicación siempre que exista una triple identidad en el sujeto, en el hecho y en fundamento.

Respecto a la triple identidad, en concreto a la igualdad de fundamento, el Tribunal Constitucional (en adelante TC) en el expediente N° 2050-2002 AA/TC, fundamento 19 a), nos indica lo siguiente:

(...) el elemento consistente en la igualdad de fundamento es la clave que define el sentido del principio: no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto, esto es, en la lesión de un mismo bien jurídico o un mismo interés protegido.

En ese sentido, podemos decir que no hace falta la concurrencia del sujeto y el hecho, sino que haría falta un elemento con mayor relevancia, que es la igualdad de fundamento, pues de acuerdo a la afectación del bien jurídico o interés protegido es que se determina la sanción o sanciones que se impondrán.

Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante RTF) N° 01283-5-2006 desarrolla la sustitución de la sanción y refiere que la sustitución de sanción de cierre por multa, no contraviene el principio de non bis in ídem, pues la administración tributaria estando facultada por ley aplica una sanción diferente a la que en un primer momento se impuso y no dos en razón de un mismo hecho, sustituyéndose la sanción de cierre cuando resulte imposible aplicarse por acción del deudor tributario.

En ese orden de ideas, sostenemos que la sustitución de sanción no se trata de una nueva determinación con la cual preexistirán tanto la primera como la segunda sanción, sino que se trata del reemplazo de una por otra; es decir, hay una sanción que se deja sin efecto, teniendo en cuenta que para que esto suceda existe un elemento determinante, la imposibilidad de ejecución de la sanción impuesta de manera primigenia.

Asimismo, se considera que este principio es un derecho fundamental, toda vez que, “concreta las exigencias de justicia en aquellos casos donde se quiera procesar o sancionar más de una vez por lo mismo. Así, se evita la instrumentalización de la persona humana y se asegura la protección de su dignidad” (Perales, 2019. p. 37).

Principio de proporcionalidad: Este principio hace referencia a que la potestad sancionadora se va a desplegar en relación a la infracción cometida, es decir, la autoridad tributaria deberá imponer sanciones concordantes a la gravedad de la infracción, con relación al daño ocasionado.

El principio de proporcionalidad “obliga a imponer sanciones que se correspondan con la conducta infractora dentro de los márgenes legalmente establecidos, no dando margen a la venganza, ni a las represalias a través de esta facultad”. (Pontón en Yacolta y otros, 2019, p.1427)

En ese sentido, lo que busca este principio es evitar la imposición de sanciones más perjudiciales que la misma infracción y que vulneren los derechos fundamentales de los contribuyentes como son el principio capacidad contributiva, de no confiscatoriedad, igualdad, entre otros.

Este principio si bien garantiza la proporción de la sanción impuesta con el perjuicio generado, previamente toma en cuenta que acciones son los suficientemente gravosas que afecten de tal manera el bien jurídico protegido que sea merecedora de la tipificación de infracción y consecuentemente merecedor de sancionar. Es en este extremo que López (2014) con relación a la incidencia del principio de proporcionalidad indica:

(...) en un primer término, se muestra como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como infracciones; con posterioridad, el principio de proporcionalidad opera en relación con el régimen jurídico de las sanciones aplicables a dichas conductas (p. 37)

Principio de no concurrencia de infracciones: Otro de los límites, se expresan cuando un mismo hecho incurre en diferentes infracciones. Gómez (2020) expresa que este principio será de aplicación, cuando, una misma conducta antijurídica incurre en diferentes infracciones o también, cuando se incurre en más de una infracción por la realización de diversos hechos, están habilitada la autoridad tributaria para sancionar de manera particular cada acción u omisión cometida. (p. 127)

En síntesis, no se puede sancionar por cada una de las infracciones que se han configurado; sin embargo, esto no debe dar a entender que no habrá sanción alguna o que la sanción se aplicará indistintamente de la infracción incurrida, pues, de acuerdo a lo establecido en el numeral 6 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG) se aplicará la sanción más grave.

Con relación a este principio, el informe N° 167-2010-SUNAT/2B0000 desarrolla una situación en la cual un contribuyente al realizar su declaración jurada mensual del IGV declara un impuesto menor a pagar generando un tributo omitido; y, declara un monto por retenciones y/o percepciones mayores al que corresponde generando un crédito determinado

indebidamente, incurriendo así en la infracción establecida en el artículo 178° inciso 1 del Código Tributario.

El contribuyente ha realizado dos hechos que configuran una misma infracción; por tanto, no podría aplicarse el principio de no concurrencia, toda vez que en la declaración del contribuyente se verifican dos hechos distintos, la omisión de un tributo como el aumento indebido de un crédito, que inciden en una misma infracción tributaria y este principio lo que requiere para ser considerado al momento de determinar la sanción es que un solo hecho genere más de una infracción.

1.2.2 Principio de culpabilidad

A. Definición del principio de culpabilidad

El principio de culpabilidad consiste en la atribución de una contravención normativa a un sujeto según la intencionalidad o, por el contrario, por la negligencia en su actuar. Es decir, el dolo o culpa, aspecto subjetivo, son elementos concluyentes para determinar una infracción y con ello la gradualidad de la sanción.

Reforzando esta idea, tomamos uno de los fundamentos del Tribunal Constitucional que mediante el expediente N° 01873-2009-PA/TC, numeral 12.c, indica el contenido del principio bajo análisis:

El principio de culpabilidad que establece que la acción sancionable debe ser imputada a título de dolo o culpa, lo que importa la prohibición de la responsabilidad objetiva; esto es, que solo se puede imponer una sanción si es que la conducta prohibida y su consecuencia están previstas legalmente.

Asimismo, Baca Oneto (Citado en Cam, 2018), refiere acerca de la culpabilidad, “que sería el reproche que se dirige a una persona porque debió actuar de modo distinto a como lo hizo, para lo cual debió tener la posibilidad de actuar de otro modo” (p. 14).

De acuerdo a lo mencionado, podemos sintetizar a la culpabilidad como aquel principio que permite la determinación de una infracción, en aquellas situaciones que el sujeto haya contravenido la norma cuando menos de manera culposa, es decir por negligencia o imprudencia. También es importante rescatar que este principio se encuentra ligado en primera instancia a una “imputación objetiva” al plantearse la relación causal entre el hecho y el resultado, sin embargo, dicha relación no es concluyente, sino que de inmediato se establece el aspecto subjetivo pues, no puede existir una sanción sin determinar la voluntad del autor (Laínez, 2016, p. 123).

B. El principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones administrativas

La determinación de las infracciones administrativas antes de la modificación a la ley del procedimiento administrativo general, mediante el Decreto Legislativo N° 1272, establecía la determinación objetiva, lo cual implicaba la verificación de un hecho calificado como infracción; es decir, basta que un hecho corresponda al tipo legal expresado en la norma y, sin tener en cuenta otras circunstancias más que la verificación en la realidad fáctica de la ocurrencia del hecho previsto en la norma como infracción administrativa, para concluir que se

incumplió la obligación formal de cargo del administrado y ello, habilitará a la Administración Tributaria a imponer una sanción por el desobedecimiento de la mencionada obligación formal.

Sin embargo, debido a la modificación es que se incorpora la culpabilidad como principio que limita la potestad sancionadora de la administración pública, con el fin de dotar de mayores garantías a los administrados que se encuentren sometidos al procedimiento sancionadora, en razón de la subordinación Estado – administrado, se ha establecido la determinación subjetiva en el marco del Procedimiento Administrativo General.

El Decreto Legislativo N° 1272, promulgado el 21 de diciembre de 2016, ley que modificó la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), tenía como finalidad uniformizar los procedimientos de las entidades de la Administración Pública y sus procedimientos sancionadores, lo que implicaba dirigirse sobre los principios de la potestad sancionadora.

Como se mencionó, al unificar los procedimientos de la Administración Pública tenía que disponer cómo desplegaría su potestad sancionadora por verse esta función presente en una de las partes del procedimiento administrativo.

En razón a ello, el Decreto Legislativo N° 1272 modifica, entre otros, el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, introduciendo dentro de los principios de la potestad sancionadora el principio de culpabilidad prescribiendo como regla general que, la responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva. Ello presupone que, cuando tenga que determinarse objetivamente la infracción se deberá por lo menos, justificar las razones por las cuales se aparte de la regla general que establece una determinación subjetiva de las infracciones administrativas, obligación que definitivamente alcanza a las normas que regulan la facultad sancionadora de la Administración Tributaria.

En ese sentido, conociendo que el principio de culpabilidad como límite de la potestad sancionadora de la Administración Pública busca que el sancionar de los administrados se realice teniendo en cuenta la intensión real de estos, tomando en cuenta si dicha acción se realizó con dolo o culpa para que de acuerdo a ello determine si corresponde una sanción sin atenuantes en caso haya sido realizada con premeditación o con menor afectación en caso se trate de una negligencia; también le correspondería, en principio, a la Autoridad Tributaria tomar este criterio para desplegar su potestad sancionadora sobre los contribuyentes, teniendo que dejar atrás la determinación objetiva de las infracciones tributarias, que no tomaba en consideración el dolo o culpa, para abordar la determinación subjetiva de la infracción.

Asimismo, de considerarse por ley o decreto legislativo mantener o establecer la determinación objetiva de las infracciones, tendría que justificarse adecuadamente dicha opción legislativa, toda vez que a *priori* podría significar una vulneración del derecho de igualdad de los administrados tributarios frente a los demás administrados que interactúa con otras administraciones públicas.

Teniendo en cuenta lo mencionado, el 30 de diciembre del 2016 se promulga el Decreto Legislativo N° 1311 que modificó el Código Tributario, el cual planteó en su quinta disposición final, que los procedimientos tributarios seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras

administraciones tributarias se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444 (LPAG) y no se aplican las modificaciones establecidas en el Decreto Legislativo N° 1272.

En ese sentido, interpretando la quinta disposición final del DL N° 1311, podría decirse que excluye de manera expresa los procedimientos tributarios de una posible aplicación del Principio de Culpabilidad, toda vez que en esta norma se señala que se aplica lo dispuesto por la LPAG de manera supletoria.

Así, queda claro que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se regirá por los principios indicados en el artículo 171° del Código Tributario y no tendrá en cuenta la modificación realizada en el DL N° 1272 sobre los principios que rige la potestad sancionadora de la Administración Pública. En buena cuenta, lo dispuesto por el DL N° 1311, tiene incidencia directa en la determinación de la infracción tributaria pues, al dejar sin efecto la introducción del principio de culpabilidad excluye expresamente cualquier intento legislativo de determinar una infracción de manera subjetiva, reafirmando con ello que como ya se encuentra regulado, la determinación será objetiva y requiere únicamente la constatación del mero incumplimiento de una obligación formal para establecer que se ha configurado la infracción tributaria.

C. El principio de culpabilidad para la determinación de infracciones tributarias en el Derecho comparado

- España

En España, la Ley General Tributaria, en su artículo 183.1 define a la infracción tributaria indicando que: son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

De lo transcrito podemos observar que especifica los términos dolo o culpa, identificando de esa manera la determinación objetiva de las infracciones en esta jurisdicción. Asimismo, mediante la sentencia 76/1990, de 26 de abril de su Tribunal Constitucional, ha declarado que rige en el ámbito tributario el principio de culpabilidad y que, por consiguiente, no existe la responsabilidad objetiva:

"Ciertamente, en nuestro ordenamiento punitivo fiscal, constitutivo de una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, rige el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente".

Como es admisible cualquier grado de negligencia, incluso a título de simple negligencia puede cometerse una infracción tributaria.

1.2.3 Infracciones tributarias

A. Concepto de infracciones tributarias

Según la Real Academia Española, una infracción es aquella "transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal". Partiendo de ello podemos decir que una infracción, de manera general, es la contravención de una obligación de cualquier índole, establecida mediante un imperativo y que por ser una obligación de una índole particular va dirigida un sujeto cualificado.

Trasladando el concepto general de la infracción sostenemos que la infracción tributaria ocurre frente al incumplimiento de obligaciones tributarias que pueden ser de carácter sustancial relacionadas al pago del tributo y, de obligaciones formales relacionadas a los deberes formales de cargo del obligado tributario, encontrándose dichas obligaciones establecidas en los dispositivos legales correspondientes.

Además, complementando el concepto de la infracción tributaria, Bravo (2015) sostiene que, si la infracción se basa en el incumplimiento de un deber formal, siendo esta una inacción o inobservancia; entonces, para determinar una infracción tributaria debe tenerse en cuenta que quien incumple o inobserva un deber, no realiza una conducta, sino que se abstiene de realizarla. En ese sentido, este autor, plantea la infracción tributaria como aquella omisión de una determinada obligación tributaria.

Para un sector de la doctrina, la infracción tributaria también se concibe como un “ilícito tributario administrativo”, que de acuerdo a Hugo (2015) forma parte del Derecho Penal Contravencional, y que, aunque exija determinados comportamientos y prohíba otros para la protección de bienes jurídicos no tan relevantes socialmente, no lo exime de poder imponer una sanción, pues cuenta con la potestad para hacerlo a pesar del rango o relevancia de los bienes jurídicos que trata.

B. Naturaleza

El incumplimiento de obligaciones de carácter tributario genera la imposición de sanciones, las cuales se producen como manifestación de la Potestad Sancionadora del Estado. Cabe precisar que dicha potestad anteriormente solo estaba dirigida en el Derecho Penal y que a través del surgimiento del “Derecho Administrativo Sancionador” es que se trasladan los principios que rigen el Derecho Penal a otras áreas del derecho (Bardales & De la Vega, sf).

Teniendo en cuenta que la potestad sancionadora de la autoridad tributaria deriva de la potestad sancionadora del Derecho Penal, la naturaleza de las infracciones tributarias o ilícitos tributarios tendrá diferentes acepciones dependiendo también de la manera en cómo se determinen las infracciones en cada estado.

Como se precisó, el ilícito tributario administrativo es sinónimo de infracción tributaria, resultando necesario recordar esto, pues, cuando la doctrina se refiere a la naturaleza de las infracciones tributarias hace referencia a dicho término. En ese sentido, Hugo (2015) afirma lo siguiente:

El ilícito tributario o la infracción tributaria, desde una perspectiva lógico jurídica, se distingue del delito por contener, este último los presupuestos de la culpabilidad. Evidentemente, hay diferencias relevantes entre ambas infracciones. En el primer caso, los principios del Derecho penal no se aplicarán necesariamente, en tanto que en el segundo sí. La infracción tributaria es de naturaleza contravencional, es decir, de carácter eminentemente percutante de una norma, si bien no agravada ni consumada con los presupuestos del delito, comporta necesariamente un resultado dañoso (p.93).

De lo expuesto por el autor, es importante resaltar que fija la naturaleza de las infracciones tributarias del cómo se determinan, de acuerdo a su legislación, advirtiendo que su postura se

basa en la determinación objetiva de la infracción, toda vez que precisa que se distingue del delito pues no contiene los presupuestos de la culpabilidad.

Otra parte de la doctrina plantea que no existe una naturaleza jurídica de las infracciones tributarias que sea diferente a la planteada para los delitos tributarios. En esta línea, Rezzoagli (sf) afirma lo siguiente:

En lo que atañe a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, cabe mencionar que el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito, ya que no existe distinción alguna desde un punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado, es decir, sus diferencias no son ontológicas. (p.2)

Asimismo, el mismo autor refiere que existe otra parte de la doctrina que analizando lo que son los tipos legales o mixtos ha determinado que un ilícito tributario puede calificar tanto como en infracción como en delito pues no se ha planteado diferenciación entre ambos, aconteciendo esta situación en la legislación tributaria de México.

En síntesis, podemos decir que, la naturaleza de las infracciones tributarias depende de la legislación de cada país. En el caso peruano, la naturaleza de las infracciones está basada por el aspecto objetivo que la determina dejando de lado la culpabilidad que solo compete al derecho penal; en el caso mexicano se habla de una naturaleza mixta toda vez que su legislación permite la concurrencia de una doble sanción; y por último, legislaciones en las que se considera que la naturaleza de las infracciones tributarias con las sanciones penales tienen la misma naturaleza, dependiendo del legislador que valoración considerará para determinar en que situaciones se tratará de una infracción tributaria o de un delito fiscal.

C. Características

Acción u omisión: Se constituye una infracción tributaria cuando se produce la contravención de una obligación tributaria por parte de los administrados; dicha contravención puede verse expresa mediante la realización de un determinado hecho, así como por la abstención del mismo. En este sentido, Alfonso (2019) afirma:

Los diferentes tipos de infracciones pueden venir sobrevenidas por acciones u omisiones que causan la violación de deberes que los sujetos tributarios tienen el compromiso de cumplir, ya sea realizando acciones antijurídicas (acción), como no realizando acciones obligatorias (omisión), es por ello, que todo este “entramado” jurídico reposa sobre el concepto de actividad o inactividad del sujeto (...) (p. 11).

De lo indicado, sostenemos que no se trata del incumplimiento o inobservancia de cualquier hecho y por ello es reprochable y sancionable ante la administración tributaria, sino de una situación enmarcada dentro de la legislación tributaria que exige un deber jurídico u obligación; no se trata de un cumplimiento facultativo, pues de ser el caso, no desembocaría en una sanción.

Antijuridicidad: Consiste en la trasgresión de un mandato legal que frente a su incumplimiento le corresponde una sanción prevista por una norma jurídica. Sobre la antijuridicidad Nima, Rey, y Gómez (2013) indica que “el elemento sustancial es el

incumplimiento de una obligación legalmente establecida, esto es, para que exista una infracción debe existir previamente una obligación establecida por la ley de realizar una conducta determinada” (p.12).

De lo mencionado podemos decir que, para la existencia de una infracción es necesaria la existencia de un precepto legal que establezca una obligación y que frente a su incumplimiento nace una sanción, entonces, la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se encuentra limitada si es que no se ha previsto legalmente una obligación en esta materia.

Tipificación: La tipificación o tipicidad es aquella característica que permite considerar a un hecho como una infracción, pues, el legislador la ha previsto como tal. En ese sentido, no solo hace falta que un hecho se encuentre expresado en normas, sino que “deben contar con un mínimo de claridad respecto al supuesto que dará lugar a la sustitución de la sanción” (Viacava, 2019. p.276).

Siendo importante ello, pues el dispositivo legal es la base para determinar si un hecho es una infracción o no y mientras mayor claridad haya en su redacción, el margen de error al determinarlas e imponer sanciones, como consecuencia de la determinación de la infracción, será nulo o mínimo. En conclusión, mientras menos ambigüedad haya en la prescripción de una norma tributaria, habrá una mayor protección de los derechos fundamentales del contribuyente.

Culpabilidad. Esta característica, está relacionada a la determinación subjetiva de las infracciones tributarias tomando en cuenta la intencionalidad del sujeto infractor o por el contrario la negligencia en su actuar. Es decir, el dolo o culpa son elementos concluyentes para determinar una infracción y con ello la gradualidad de la sanción.

Como se expresó, en la culpabilidad lo que se evalúa es la intención del sujeto infractor y “se atribuye en virtud de la capacidad y posibilidad del sujeto de conocer la norma, de actuar conforme a dicho conocimiento de la exigibilidad y actuar conforme a derecho” (Alcócer, E., 2018. p.182).

Asimismo, implica la capacidad que tiene una persona para conocer la ilicitud de su conducta, que es contraria a lo que el Estado establece; sin embargo, decide actuar de tal forma que finalmente incurre en una infracción. Teniendo conocimiento del desvalor de un acto, cree conveniente actuar ilícitamente que conforme a derecho. (Aliaga, R., 2018, p.89)

Punibilidad. Toda infracción tiene como consecuencia la imposición de una sanción, la cual se da en razón del incumplimiento o inobservancia de un deber u obligación que la administración, en este caso tributaria, ha establecido dentro de su marco legal.

Como se ha precisado líneas arriba, frente a una infracción corresponde una sanción, y a partir de ello podemos decir que, la fundamental característica de cualquier ilícito es la punibilidad, aplicándose toda vez que una acción u omisión va en contra del ordenamiento jurídico tributario de una determinada jurisdicción. Por tanto, resulta necesario castigar con la finalidad de erradicar aquellas conductas que lesionan aquello que protege el Estado, la recaudación del fisco (Samhan, 2012); siendo necesario ello, pues a partir de esta recaudación es que se generan beneficios públicos.

D. Tipos

El artículo 172° del Código Tributario establece cuales son las obligaciones que frente a su incumplimiento se originarán infracciones tributarias, siendo seis los grupos de obligaciones a las que el contribuyente deberá atender.

- **De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción:** Esta infracción surge de la obligación estipulada en el artículo 87 inciso 1 del Código Tributario, expresando dos situaciones que el administrado debe cumplir: la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, para lo cual deberá aportar todos los datos que se requieran, y la actualización de la información proporcionada en caso se produjera modificación alguna.

- **De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos:** Este tipo de infracción se configura frente a la inobservancia del artículo 87.3 que tal como su nombre indica, espera que los administrados emitan, otorguen y exijan comprobantes de pago u otros documentos, pues, dichos documentos referidos toda vez que estos al contener información que acreditan el tráfico comercial o económico, tanto en transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, con relevancia en lo tributario son importantes para el cumplimiento de la facultad fiscalizadora que tiene la Administración Tributaria.

Es necesario mencionar que este tipo de infracción se refiere a documentos de pago u otros, por tanto, resulta necesario identificar qué tipo de documentos son considerados como tal. En relación a ello, es necesario recurrir al Reglamento de Comprobantes de Pago, que en su artículo 2 precisa que estos son: a) Facturas, b) Recibos por honorarios, c) Boletas de venta, d) Liquidaciones de compra, e) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, f) Los documentos autorizados por la SUNAT, como: boletos de transporte aéreo, documentos emitidos por las empresas del sistema financiero, entre otros.

Asimismo, las notas de crédito, notas de débito ni guías de remisión han sido consideradas no se encuentran considerados como comprobantes de pago, sin embargo, consideramos que, si bien no es un comprobante de pago, la información que constan en ellos es de relevancia tributaria, siendo necesaria que la obligación también recaiga sobre estos documentos.

- **De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos:** De acuerdo a las obligaciones estipuladas en el artículo 87 inciso 4 es que se deriva este tipo de infracción. Como ya se venía indicando, la inobservancia de cada obligación dificulta las actividades de fiscalización de la Administración tributaria, encajando también este incumplimiento toda vez que por los libros y registros contables se tiene información acerca de las operaciones que realiza el contribuyente, la cuales podrá ser contrastada con lo que declara a la SUNAT y evidenciar si existe infracción a una obligación sustancial.

Según Nima, Rey & Rojas (2013) el incumplimiento de la obligación referida podría generar que la SUNAT determine la deuda tributaria sobre base presunta; trabar medidas cautelares previas; perder el derecho a utilizar el crédito fiscal (cuando se trata del registro de compras); no poder deducir gastos a efectos del Impuesto a la Renta (cuando se trata del libro de inventarios y balances que sustenta las provisiones de incobrables); acarrear la responsabilidad solidaria del representante legal por las obligaciones tributarias del sujeto representado, pues no llevarlos implicaría poder afirmar que dicho representante actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

- **De presentar declaraciones y comunicaciones:** De acuerdo al artículo 88 inciso 1 del Código Tributario, las declaraciones son aquellas manifestaciones de hechos que se presentan a la Administración Tributaria sobre la cual se puede determinar la obligación tributaria. Si bien la determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por la SUNAT, en este caso se refiere la determinación a cargo del deudor tributario, pues, sobre el incumplimiento de esa obligación se basa la presente infracción.

Con relación al contenido de la obligación en que se fundamente esta infracción resulta necesario mencionar que “presentar declaraciones juradas no solo se refiere a aquellas declaraciones mediante las cuales se autoliquida deuda tributaria sino también a aquellas mediante las cuales se informan operaciones, sin que necesariamente se determine con ellas deuda tributaria “(Nima, Rey y Gómez, 2013. p. 149).

Con relación a ello, se tiene mediante el artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT, los tipos de declaraciones tributarias: determinativas o informativas; determinativas, cuando el contribuyente determina la base imponible y deuda tributaria que tiene que asumir e informativas cuando el contribuyente emite información sobre sus operaciones sin tener incidencia en la determinación de deuda.

- **De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma:** Tales obligaciones formales, de alguna u otra forma, han sido establecidas en el artículo 87 del Código Tributario. Algunas de ellas son de aplicación no solo para aquellos sujetos que califiquen como deudores tributarios (sean contribuyentes o responsables), sino también para los terceros que no tengan dicha calidad, esto último, creemos, en virtud del vínculo contractual o de negocios que puede establecerse entre ambos (deudor tributario y tercero).

2. MATERIAL Y MÉTODOS

La presente investigación es cualitativa, de tipo documental. Teniendo para su desarrollo el método analítico para hacer una descomposición del objeto de estudio en sus elementos constitutivos como el principio de culpabilidad y las infracciones del código tributario peruano y la técnica del fichaje para poder sistematizar el fundamento teórico de la investigación. El procedimiento utilizado involucra la observación, descripción y redacción de la realidad problemática, planteamiento del problema, y objetivos (general y específicos), propuesta de la hipótesis, recopilación y selección de documentos afines al trabajo de investigación sobre el que se ha realizado una exhaustiva, sistemática y rigurosa revisión. Finalmente, se ha realizado una lectura analítica aplicando la técnica del fichaje para la redacción del informe final con las conclusiones.

La investigación se realizó dentro del paradigma interpretativo, donde el autor interpreta la realidad de estudio, haciendo uso de metodologías teóricas y fuentes documentales. Por lo que el tipo de investigación es documental, teórica o bibliográfica, porque tiene en cuenta el análisis de su objeto de estudio a la luz de las bases teóricas y las bases conceptuales, las cuales profundizan en los contenidos encontrados en fuentes bibliográficas, tanto en físico como en virtual, ya sea libros, revistas académicas y/o científicas y otros tipos de publicaciones periódicas, tesis y otros materiales escritos.

Para este diseño de investigación se citó a Tamayo y Tamayo (2001), quien afirma que el diseño de la investigación consiste en “el planteamiento de una serie de actividades sucesivas

y organizadas que deben adaptarse a las particularidades de cada investigación e indican los pasos y pruebas a efectuar y las técnicas a utilizar para recolectar y analizar los datos” (p. 70). Siguiendo la idea de este autor, que alude a una planificación de actividades, y considerando que en el trabajo de investigación se ha seguido un diseño de investigación bibliográfico, se han desarrollado las siguientes actividades:

- Una clara delimitación del problema de investigación.
- Una exhaustiva revisión sistemática, rigurosa y profunda del material bibliográfico, considerando como fundamental obra Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Además se realizará un análisis y reflexión de la información bibliográfica más relevante, las cuales iluminarán la investigación.
- Elaboración de un bosquejo o esquema de temas, de acuerdo a los objetivos específicos.
- Identificar los nuevos aportes de Víctor Sebastian Baca Oneto y otros autores que sus aportes guarden relación con esta investigación.

Criterios de selección

La visión panorámica de la realidad problemática que se describió anteriormente exige la necesidad de encontrar respuestas a la inaplicación del principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario, así mismo se corrobora la investigación con otros autores que intentan dar respuestas bajo la visión personalista.

Procedimiento de recolección de datos cualitativos

A) Método analítico:

Al respecto Campos (2009) afirma que las investigaciones de carácter bibliográfico-documental, se basa en “el análisis y recopilación de datos será, justamente, un estudio bibliográfico de carácter analítico. Por tal motivo, es necesario entonces incluir en la metodología una aclaración de los procedimientos lógicos y analíticos que se utilizarán para cumplir los objetivos (p. 44) Por lo tanto, en la investigación se seguirá el método analítico, para examinar las propuestas teóricas de acuerdo a los objetivos que se persiguen en esta investigación.

B) Análisis documental:

En esta investigación se ha utilizado el análisis documental, teniendo en cuenta los diferentes documentos, al respecto Bernal (2010) afirma que el análisis documental “es una técnica basada en fichas bibliográficas que tienen como propósito analizar el material impreso” (p. 194) Esto quiere decir que el análisis que se realiza es sobre un documento que contiene información válida para argumentar las afirmaciones que sustenten lo que se persigue en los objetivos de la investigación.

C) Técnicas de gabinete: Fichaje

Dentro de la investigación esta técnica permitió sistematizar el fundamento teórico de la investigación para lo cual se utilizó como instrumentos las fichas textuales y bibliográficas.

Estos instrumentos según Malca & Vidaurre (2010), “permiten al investigador depositar un criterio selectivo y mediante ciertas normas, toda información referida a su tema” (p. 94)

- **Fichas textuales.** En esta investigación se considera principalmente fichas textuales, las que por su naturaleza se adecuan a esta investigación. Estas fichas según Malca & Vidaurre (2010) “se transcribe fiel y literalmente las partes más significativas del contenido de las fuentes escritas. Es el testimonio directo del autor y ahí reside su valor” (p. 96)

- **Fichas bibliográficas.** En este trabajo se utilizó las fichas bibliográficas para registrar los datos libro, artículo o tesis, la cual consiste en un registro, que puede ser físico o digitalizado, de los datos bibliográficos, conceptos, ideas principales, comentarios o resúmenes sobre un determinado tema, así pues, en este elemento se plasmará la identificación de cada una de las fuentes aludidas en este trabajo.

D) Procedimientos

Teniendo en cuenta lo que persigue esta investigación, para la redacción de esta se ha tomado en consideración los siguientes procedimientos:

- Observación, descripción y redacción de la realidad problemática de la que se desea investigar.
- Planteamiento y análisis del problema
- Planteamiento de los objetivos, general y específicos según el planteamiento del problema.
- Recopilación y selección de documentos a fines al trabajo de investigación, especialmente del autor para el cual seguimos como referente principal.
- Lectura analítica aplicando la técnica del fichaje.
- Redacción del informe final.

3. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

3.1 Análisis de la inclusión del principio de culpabilidad como determinante de la responsabilidad del sujeto infractor

Como se había estimado en apartados infra a través de la modificación de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG) se introdujo el principio de culpabilidad como uno de los límites a la potestad sancionadora de la administración pública, lo cual implicaba la repercusión en todas las administraciones especiales; sin embargo, mediante la quinta disposición final del Decreto Legislativo N° 1311 esta situación se revirtió, pues, los procedimientos tributarios seguirían rigiéndose bajo los principios contemplados en el Código Tributario, aplicándose de manera supletoria lo dispuesto por la LPAG.

La aplicación supletoria de la norma general sobre la especial, debería entenderse como una excepción, sin embargo, no en todos los casos es así, pues, debe tenerse en cuenta ciertos aspectos sobre los cuales la norma general es la que prima, en especial, cuando se trata de la potestad sancionadora de la Administración Pública, sobre la cual deberá prevalecer la protección de los derechos de los administrados de acuerdo a los principios consagrados en la constitución, sin embargo, esta situación será mejor explicada más adelante.

Para ponernos en contexto, es necesario mencionar las implicancias de la ley del procedimiento administrativo general, pues, su promulgación se da con la finalidad de otorgar a todos los órganos de la administración pública normas comunes relacionadas al despliegue de sus funciones, competencias, responsabilidades, procedimientos, entre otros, y teniendo en cuenta la diversidad de fines y particularidades de cada una de ellas es que pueden existir modificaciones conducentes a su procedimiento. (Morón, 2003. p.129)

Desde la promulgación de esta ley en el año 2001, contiene en su artículo II del Título Preliminar que, lo regulado por dicho texto normativo se dirige sobre las actuaciones de la función administrativa del Estado y todos los procedimientos desarrollados dentro de este. Asimismo, se incorpora al mencionado artículo, pues, abarca los procedimientos especiales, incorporándose esta precisión acerca de las administraciones especiales en su modificación del año 2016.

Otro aspecto a mencionar es que antes de la modificación de la referida ley, este mismo artículo en su inciso 2 indicaba que los procedimientos especiales se regirán supletoriamente por la LPAG en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto, sin embargo, ahora se tiene que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en esta norma general, siendo importante esta última parte, pues, más adelante se explica que en realidad no es así.

Ahora, teniendo en cuenta que estamos haciendo referencia a la supletoriedad de la norma, entonces, es menester mencionar la que fue tercera disposición complementaria de la ley N° 27444, que actualmente se encuentra derogada, y prescribía la supletoriedad de la LPAG siempre que no la contradigan o se le opongan, aplicándose así la norma especial.

En ese sentido, haciendo un análisis conjunto, podemos decir que la aplicación de la norma especial se verá reflejada cuando las diversas entidades administrativas regulen supuestos de hecho no definidos o aspectos desarrollados de manera distinta a la LPAG, que de acuerdo a las ya referidas particularidades de cada administración pública resultan incompatibles con la general y necesarias de un tratamiento diferente.

Cuando la situación es inversa, primacía de la norma general por la especial, es donde sale a relucir y entenderse la necesaria aplicación del procedimiento administrativo general, pues, lo que busca es establecer lineamientos básicos que toda administración pública debe cumplir, teniendo en cuenta la finalidad que persigue, unificar los procedimientos administrativos del Estado para la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general, de acuerdo al artículo III del título preliminar de la LPAG.

En ese sentido, referido a la potestad sancionadora, recurrimos al artículo 247.2 de la LPAG que aplica 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. Asimismo, establece que los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados en el procedimiento sancionador. (subrayado propio)

Tanto el artículo II del Título Preliminar del Código Tributario como el artículo 247.2 de la LPAG, refieren que las condiciones establecidas en ella no pueden ser menos beneficiosas para el administrado. De acuerdo a ello, corresponde explicar el porqué de esa precisión en los artículos referidos, para ello será necesario hacer mención a Morón Urbina.

Como ya se ha venido reiterando a lo largo de este apartado, la LPAG tiene como fin la unificación de los procedimientos de la administración pública, por el hecho de brindar una mejor protección a los administrados; sin embargo, las administraciones especiales habrían estado tomando una interpretación errónea, dejando de lado el elemento coincidente entre los artículos ya mencionados, bajo el fundamento de ser una administración especial.

De acuerdo a ello, es que Morón (2020) refiere que ese argumento puede llegar a vaciar el contenido de la LPAG, pues, cada administración especial por el hecho de serlo considera que el ejercicio de potestad sancionadora pueden diferir de las reglas previstas por la LPAG y así excluir algunos principios o reglas procedimentales que sirve de protección para el administrado; asimismo, refiere que la especialidad se cimienta en la necesidad de adecuar al ámbito material sui generis y de acuerdo a ello recae la potestad sancionadora que amerite discriminar alguna regla general o agregar alguna regla particular.

En ese mismo sentido, refiere que la modificación fue ejecutada, pues, con la legislación anterior se observaba que las administraciones especiales procedían de manera contraria a los fines de la LPAG. Se habían multiplicado los procedimientos administrativos sancionadores especiales, utilizando diferentes reglas, haciendo referencia a la especialidad de la materia, con el fin de exceptuar lo exigido en el procedimiento sancionador.

A su vez, tras la modificación del ámbito de aplicación del procedimiento sancionador, se incluyó a la culpabilidad como uno de los principios que rigen la potestad sancionadora administrativa, precisando una vez más, que esto conllevaría a que sea el aspecto subjetivo el que determine la responsabilidad del administrado, desfasando la sola comprobación del hecho en la realidad para iniciar con el procedimiento sancionador.

Si bien el principio de culpabilidad contemplado en la LPAG en el numeral 10 del artículo 248, señala como regla general la aplicación del principio de culpabilidad dejando a salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva, esta salvedad en la que se encuentran los procedimientos sancionadores tributarios, debe ser entendida como una de carácter muy excepcional y restrictiva y encontrarse debidamente justificada, lo que no ocurre en la realidad. Tampoco el legislador se ha preocupado por establecer cuáles serían los supuestos de excepcionalidad, los mismos que tendrían que ser lo suficientemente justificados como para admitir condiciones menos favorables para los administrados.

Estando a lo expuesto y, no encontrándose debidamente justificada la razón, debe considerar desterrar la determinación objetiva de las infracciones tributarias, con la finalidad de brindar condiciones favorables para los administrados en este procedimiento especial, y de esta forma imponer una sanción fundamentada en elementos subjetivos que nos lleve a una imposición de sanciones más justas, en favor del administrado de acuerdo a los preceptos constitucionales que limitan el ius puniendi del Estado.

Sin embargo, debemos observar el contenido que se le otorga a este principio. Si bien indica que la responsabilidad administrativa es subjetiva, conforme ya se ha precisado se puede prescindir de esta y habilitar la responsabilidad objetiva toda vez que el artículo 248.10 plantea esta posibilidad de modificación mediante ley o decreto legislativo.

En efecto, mediante el artículo 165° del T.U.O. del Código Tributario se establece que la infracción será determinada en forma objetiva. Asimismo, el Decreto Legislativo N° 1311 prescribe en su quinta disposición complementaria final la continuidad de la aplicación de los principios de la potestad sancionadora tributaria, eliminando así la posibilidad de una determinación subjetiva.

Ahora, regresando a lo prescrito en el artículo III del título preliminar de la LPAG, debemos recordar que, indica que la actividad de la administración pública sirve para la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

El encontrarse supeditado a la Constitución implica actuar en pleno respeto de lo que la carta magna dispone y su contenido, el cual es expresado por su intérprete máximo, el Tribunal Constitucional. En ese sentido es menester mencionar la interpretación dada por este órgano jurisdiccional acerca de la aplicación de los principios de la potestad sancionadora en sede administrativa.

El Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente N° 2050-2002-AA/TC establece que:

“(…) es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no solo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador”. (fundamento jurídico N° 8)

En ese mismo sentido, el referido organismo jurisdiccional autónomo, mediante la sentencia N° 5719-2005-PA/TC señaló que:

A partir de la entrada en vigencia de la Ley del Procedimiento Administrativo General, N° 27444 (11 de octubre del 2001), toda autoridad administrativa cuenta con un instrumento legal adicional a la jurisprudencia emitida por este Tribunal- que la obliga a observar, y respetar, el contenido del derecho a la tutela procesal efectiva en cada una de las decisiones que debe adoptar dentro de todo procedimiento administrativo. (fundamento jurídico N° 21) (subrayado propio)

En ese sentido, lo que quiere decir el órgano interpretativo de la constitución es que la tutela procesal efectiva de los administrados se verá amparada siempre que se respete el contenido que esta tiene y ha sido expresada en la LPAG a través de los principios de la potestad sancionadora, entre ellos la culpabilidad. Sin embargo, el ya mencionado inciso 10 del artículo 248, desestima la protección integral que se le busca dar al administrado durante un procedimiento sancionador.

De esta manera, podemos observar contradicciones dentro de nuestro ordenamiento jurídico, pues, siendo la LPAG la norma que introduce el principio de culpabilidad es la misma norma

que en el mismo numeral que lo contempla admite la posibilidad de contemplar la determinación objetiva de las infracciones como excepción, lo que podría considerarse como un cumplimiento meramente formal. En busca del fundamento de la inclusión del principio de culpabilidad hemos recurrido a la Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1272 (2016), el cual indica lo siguiente.

Se ha optado hoy por reconocerle una entidad propia al principio de culpabilidad independientemente del ámbito penal. En base a las diferencias conceptuales y dificultades prácticas para materializar una posición alternativa, se pasa a un reconocimiento del concepto de culpabilidad, como uno a tomar en cuenta dentro de un prisma en el cual (...), únicamente será objetiva cuando una Ley o un Decreto Legislativo de manera expresa (y no implícitamente) así lo establezca. (p. 50)

Inicialmente podemos identificar que busca eliminar las diferentes posiciones sobre la inclusión del principio de culpabilidad en los procedimientos sancionadores, siendo importante pues, expresa el fin de la modificación de la LPAG, unificar los procedimientos; sin embargo, esta intención se desvanece totalmente cuando refiere que podrá establecerse responsabilidad objetiva mediante ley o decreto legislativo, es decir, no existe cambio alguno porque al habilitarse legalmente los órganos administrativos pueden valerse optaran por una determinación objetiva.

Así, hacen referencia a las dificultades prácticas para la aplicación del principio de culpabilidad, tratándolas de resolver mediante su inclusión en la LPAG, pero, volvemos a reiterar, esta situación no surtirá efectos pues mediante modificación por ley o decreto legislativo puede considerarse la responsabilidad objetiva como regla especial frente a la aplicación del principio de culpabilidad de la LPAG, con lo cual las administraciones públicas quedan habilitadas legalmente para determinar las infracciones de manera objetiva.

Finalmente, regresamos al punto de partida de la determinación objetiva, pues, tampoco se ha exhortado a que, mediante la modificación por ley o decreto, se expresen las razones fundamentadas sobre el porqué se regula la determinación objetiva, con la finalidad de cumplir con las exigencias constitucionales para todo tipo de procedimiento sancionador.

Baca (2020) refiere que existen razones que consideran justificables la excepción del principio de culpabilidad dentro de las infracciones tributarias, como es el carácter preventivo que se le atribuye a esta rama del ordenamiento jurídico, pero, debemos tener claro que las sanciones sean penales o administrativas son castigos, y sobre las cuales se impone un mal como tal y es en ese sentido que indistintamente del tipo de sanción ambas son manifestación del ius puniendi del Estado, que se justifican siempre que recaiga sobre alguna conducta típica, antijurídica y culpable.

Además, refiere entre otras dificultades la aplicación de la culpabilidad en las infracciones de mera inobservancia, las cuales requieren la sola comisión del tipo infractor para iniciar un procedimiento sancionatorio, pues, el incumplimiento de una obligación tributaria por desconocimiento es suficiente para ello. Estas infracciones se encuentran ligadas a obligaciones de carácter formal, donde solo se exige el cumplimiento de una determinada obligación a fin de que la Administración Tributaria pueda desplegar su función fiscalizadora sobre los administrados.

Es en este tipo de infracciones que resulta complicado determinar la determinación subjetiva, pues, si bien esta implica el reconocimiento de culpa o negligencia debemos recordar que, cuando se trata de infracciones de mera observancia se requiere la culpa leve, lo cual concluye en que cualquier incumplimiento se considera como negligencia, siendo susceptible de aplicarse una determinación objetiva, pues, resulta difícil diferenciarse de los supuestos que despliegan responsabilidad objetiva.

Cabe precisar que, según Huapaya (2019) la postura de Baca refiere que “es válido sancionar bajo un régimen de responsabilidad objetiva las infracciones de peligro hipotético, mientras que se debería exigir culpabilidad en las infracciones en donde se exige un daño o un riesgo concreto” (p.67). Es decir, correspondería una aplicación del principio de culpabilidad en determinadas infracciones tributarias.

Asimismo, se considera que debe aplicarse de manera excluyente el principio de culpabilidad en las infracciones formales o también llamadas de peligro hipotético, pues, lo que se busca proteger con la sanción de este tipo de infracciones son los bienes jurídicos colectivos, debido a la reiterada incidencia en infracciones formales. (Baca,2020)

Otra de las razones por las cuales se considera que, en el procedimiento sancionador de la administración tributaria, y en todos los procedimientos administrativos en general, debe regirse por la responsabilidad objetiva es porque, además de la practicidad que proporciona, los principios que limitan la potestad sancionadora en el ámbito penal se han trasladado a los procedimientos administrativos con matizaciones, debido a la diferencia que existen entre ambas materias.

Entre esas diferencias, y la principal, podríamos identificar que en los procesos administrativos no resulta exigible el dolo como sí lo es en los penales, sin embargo, debe tenerse en cuenta que, en la aplicación del ius puniendi del Estado, los principios sobre los cuales estos están fundamentados no deben ser negados, pues, tal como se ha ido explicando las matizaciones deben ir direccionadas por el tipo de sanción aplicable en cada orden, pues, la afectación que produce la comisión de un delito no es la misma que la de una infracción administrativa o tributaria, sin embargo, las dos al ser contravenciones normativas, deben seguir un mismo procedimiento sancionador.

En ese mismo sentido, Sánchez (2020) refiere que el matizar los principios punitivos al derecho sancionador tributario no implica excluir alguno de ellos, pues, al ser principios, estos representan consideraciones básicas y generales sobre su aplicación que de ser modificadas perderían el sentido de ser principios. En ese sentido, no resulta tan fácil excluir su aplicación o dejar en consideración de cada administración pública la aplicación del mismo, lo cual se demuestra con distintos pronunciamientos jurídicos, ya sea el Tribunal Fiscal o la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, puntos que se verán más adelante.

Si bien puede otorgar mayor practicidad en el desarrollo del procedimiento a la administración pública, no deben pasar por alto aquellos elementos a los que debe ceñirse, pues, pues involucra al administrado y el ejercicio de sus derechos en un debido proceso. Solo hace falta observar la interpretación que el Tribunal Fiscal hace, mediante resolución N° 810-4-97, en aquellas épocas donde el principio de culpabilidad no era parte del procedimiento sancionador ni existía un decreto legislativo que descartara expresamente la determinación

subjetiva, para darse cuenta que la determinación objetiva no es discutible pues su irrestricta aplicación genera un perjuicio para el administrado.

Un punto importante a destacar en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, es que, antes de la promulgación el Decreto Legislativo 1311, no se determinaba con precisión el descartar la determinación subjetiva, pese a que en el Código Tributario ya contábamos con el artículo 165° que expresaba la determinación objetiva de las infracciones, sin embargo, el artículo 171° que trata los principios de la potestad sancionadora tributaria dejaba abierta la posibilidad de que la culpabilidad sea un principio aplicable, pues, la parte última del referido artículo lo permite. (Díaz, 2020)

Bajo al análisis realizado por Díaz es que hemos recurrido a revisar tanto la resolución N° 810-4-97 como la resolución N° 12988-1-2009, pues, manifiesta que en la primera se observa una determinación subjetiva, difiriendo de la segunda, y sosteniendo la actual postura de determinar las infracciones bajo el elemento objetivo, debido al Decreto Legislativo N° 1311 que los respalda. Es en ese sentido que consideramos insostenible que se mantenga en el artículo 171° “y otros principios aplicables”.

Ahora, de acuerdo a las resoluciones mencionadas anteriormente, cabe aclarar que ambas se dirigen sobre una declaración rectificatoria.

Respecto a la Resolución N° 810-4-97, el Tribunal Fiscal para determinar de manera subjetiva la infracción tomó en consideración la declaración rectificatoria, pues, a través de dicha declaración se modifica la información proporcionada por la administrada a fin de que se genere un mejor cálculo de los tributos, conforme a datos reales y certeros, para así cumplir con su obligación sustancial de tributar lo que corresponde, además, que no se ha observado el incremento indebido de saldos o créditos a su favor.

Exactamente, estos son los argumentos que aduce el Tribunal Fiscal en la referida resolución:

Que así pues, si bien el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, sin embargo, ello no implica, en el presente caso, que la actuación de la recurrente califique como la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario;

Que el artículo 178, numeral 2) califica como infracción el “declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario;

Que en este orden de ideas, calificando la actitud e intencionalidad de la recurrente, el hecho de haber rectificado voluntariamente el saldo a favor erróneamente declarado antes de hacer uso del mismo, denota que no declaró con el fin de aumentar indebidamente su saldo a favor, por lo que no habría cometido la infracción imputada. (p. 1, párrafo 4-6)

Sin embargo, de la resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, podemos observar una situación contraria, al no tomar en consideración la declaración rectificadora como un elemento

que impida una determinación objetiva, ni la finalidad que esta tenga, sino, solo es necesaria la comisión, por parte del administrado, del hecho que se encuentra tipificado como infracción.

De la misma forma que con resolución anterior, es necesario indicar textualmente lo que el tribunal en esta oportunidad resolvió:

(...) la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión de la infracción antes mencionada, la que se determina en forma objetiva de acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario. (p.6)

En ambas resoluciones se toman como consideración el artículo 88.2, pero, en la resolución N° 810-4-97 la rectificación de la declaración es tomada como una enmienda, como aquella acción que limita la potestad sancionadora, pues, si bien en sentido estricto se tipificó la infracción atribuida en el artículo 178.1 (actualmente), para el tribunal no solo hace falta incidir en el tipo como infracción, “(...) las declaraciones rectificatorias se presentaron voluntariamente a fin de cumplir a cabalidad sus obligaciones tributarias sin ninguna intervención o requerimiento de parte de la Administración Tributaria y no causaron ningún perjuicio al Fisco.” (p.4) .

En ese sentido, no tendría por qué considerarse que se ha incurrido en una infracción tributaria y consecuentemente la necesidad de sancionarla, pues, recordando el sentido de la sanción, que previamente se había mencionado, es la de castigar al administrado por el perjuicio generado al fisco mucho más aun cuando ha sido realizada por voluntad propia y no bajo el desarrollo de fiscalización de la Autoridad Tributaria, SUNAT.

En buena cuenta, así como en este caso podría identificarse diferentes situaciones en las que debería optarse por la determinación subjetiva, solo hace falta observar la situación de aquel administrado y la interpretación que emitió el Tribunal Fiscal, que dicho sea de paso es considerada como precedente de observancia obligatoria, para poder reflexionar y darse cuenta que la determinación objetiva más que practicidad muestra una situación de desventaja para el administrado.

Esta misma infracción, resultó ser nuevamente parte de un análisis jurídico por parte de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, mediante la cual se fijaron criterios de interpretación acerca de la configuración de infracciones tributarias en la casación N° 13233-2014 de Lima. En esta casación se abordó la existencia de la responsabilidad objetiva dentro del código tributario, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 165° debido a la aplicación que se le dio en la determinación de la infracción estipulada en el artículo 178.2°.

De acuerdo a esta sentencia, reconoce que la determinación de las infracciones es de manera objetiva, pero, sin reducirse a la mera acreditación de la comisión de la infracción, pues, debe tenerse cuenta que el determinar objetivamente no implica definir ni restringir aquellos elementos tipificados de cada infracción, sino, invocar la concurrencia de una infracción de acuerdo a lo estipulado en la norma, al principio de tipicidad, pero sobre todo, en sustento del principio de seguridad jurídica, reduciendo el grado de discrecionalidad administrativa en el desempeño de su potestad sancionadora dentro del Estado Constitucional de Derecho.

Asimismo, otro punto importante a mencionar respecto a esta casación es que para la aplicación objetiva de infracciones tributarias se requiere de un análisis de acuerdo a la tipicidad de la infracción, la cual puede estar conformada de elementos objetivos y subjetivos. En caso se encuentre una infracción que requiera una determinación subjetiva, deberá aplicársele, pues, se ha advertido en su descripción la intencionalidad del sujeto infractor, con el fin de sancionar bajo los principios de tipicidad, legalidad y responsabilidad y garantizar un procedimiento sancionador dentro del marco del Estado Constitucional de Derecho. (Considerando 2.5)

En ese sentido, no solo basta con que el artículo 165° del código tributario establezca que la determinación de las infracciones es objetiva para que todo acto tipificado como infracción sea meritorio de un procedimiento sancionador administrativo, sino, que hay que ir más allá de ello, analizar si es que existe algún elemento con el que se requiera la determinación subjetiva. El Artículo 165° por si solo resulta insuficiente para poder justificar la aplicación de la determinación objetiva.

En ese orden de ideas, de acuerdo a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal como de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, se concluye que la determinación objetiva resulta bastante beneficiosa para las administraciones públicas, pues, no requiere de un mayor análisis que verificar la comisión del hecho y es ese el motivo por el cual se sigue aplicando; sin embargo, además de ya haber referido que no favorece al administrado, podemos darnos cuenta que resulta necesario identificar aquellas infracciones que no solo cuenten con elementos objetivos, sino, que también requiera intencionalidad para determinarse como infracción, pues, la casuística ha demostrado que la determinación objetiva no puede subsistir por sí sola sin que genere algún perjuicio al administrado por la falta de un debido proceso que protejan sus derechos fundamentales.

Ahora, de acuerdo a lo analizado, la inclusión del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias, no tiene el fin de desarraigar o desvalorizar la potestad sancionadora de la administración tributaria, pues, reconocemos que la aplicación de este principio va a requerir que la carga de la prueba está a cargo de la Administración y resultaría complicado comprobarlo en el caso de aquellas infracciones de mera inobservancia, pues, la culpabilidad no solo configura el dolo, sino también la culpa, es decir, la comisión del tipo infractor por negligencia y como se ha expresado párrafos infra es una especie de determinación objetiva pues la mínima negligencia se considera como el elemento subjetivo que se requiere para determinar la infracción.

Asimismo, se ha mencionado acerca de la contradicción e imposibilidad de aplicar la culpabilidad de las infracciones tributarias, pues, de la implementación del referido principio en la LPAG se tiene que esta puede ser excluida. Como se ya se ha ido mencionando, creemos que existen ciertas situaciones en las cuales resulta necesaria su aplicación, de acuerdo a las exigencias constitucionales, la casuística observada y el refuerzo por parte de la doctrina. En tal sentido, consideramos que, si la LPAG establece la posibilidad de mantener una determinación objetiva, debió expresarse bajo qué supuestos o criterios podría aplicarse, pues, al no establecerse la finalidad de unificar los procedimientos administrativos la inclusión del principio de culpabilidad como regla general queda como un cumplimiento meramente formal por parte del legislador.

Otro punto importante a mencionar es que, mediante la inclusión del principio de culpabilidad como determinante de la responsabilidad del sujeto infractor busca ponderar la

responsabilidad subjetiva sobre la objetiva, de acuerdo a la identificación de las infracciones que pueden ser susceptibles de determinación subjetiva y de esta manera no considerar sanción alguna que genere algún perjuicio económico y/o patrimonial, en aras de proporcionar una protección al administrado acorde con los preceptos constitucionales del debido procedimiento y la presunción de inocencia que a toda persona le corresponde en un procedimiento sancionador.

Culminando con el procedimiento sancionador, se procede con la imposición de la sanción administrativa. Con relación a ello, se sabe que la gradualidad de las sanciones es aplicada como parte de la discrecionalidad de la administración tributaria, y como indica su nombre, gradúa o dosifica la sanción de acuerdo a criterios objetivos; en su aplicación se observa la petición de subsanación sin requerimiento de la autoridad tributaria; sin embargo, pese a ello se determina una multa que, si bien es bastante económica, debido a la condonación parcial, no se ha producido perjuicio alguno a la Administración Tributaria.

Lo mencionado es solo un ejemplo de las muchas situaciones que se encuentran estipuladas entre el artículo 173° al 178° de código tributario y las reglas de la gradualidad de las sanciones, las cuales van a ser analizadas en conjunto, con el fin de determinar si es que la gradualidad proporcionada es suficiente para poder asegurar el principio de culpabilidad o en todo caso resultará necesario establecer un criterio diferente al planteado.

3.2 Identificación de las infracciones tributarias susceptibles de determinación subjetiva

De acuerdo a las consideraciones mencionadas, resulta necesario analizar aquellas infracciones que de manera preliminar se habían planteado como aquellas que son susceptibles de determinación subjetiva. En ese sentido, recordemos que, no se ha considerado a las infracciones de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en aquellas que resultaría necesaria la aplicación del principio de culpabilidad.

Las infracciones relacionadas a las de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción, se encuentran tipificadas dentro en el artículo 173° del código tributario y consta de siete incisos, de los cuales el 3 y 4 han sido derogados mediante DL N° 1263 del 10 de diciembre del 2016 y el inciso 7 por DL N° 953 del 05 de febrero del 2004, estando vigentes los incisos 1, 2, 5 y 7.

Como se había mencionado en acápite anteriores, de esta infracción se desprenden dos obligaciones que es la inscripción en los registros de la Administración Tributaria o SUNAT y la actualización en cambio de modificación, siendo importante ello, pues, depende mucho la actividad económica a la que se dedique el administrado para así determinar las obligaciones tributarias que tiene que cumplir.

El incumplimiento de esta obligación, genera una infracción que, si bien es una de carácter formal, puede también considerarse como material, pues, la no inscripción en los registros de la SUNAT, conlleva a la evasión tributaria. Afirmamos ello, teniendo en cuenta que la evasión implica la eliminación o disminución de la carga tributaria, pues, sabiendo que tiene una obligación por cumplir opta por desentenderse de dicha obligación (López, 2014). Esta situación genera una grave afectación al fisco, porque como sabemos son las contribuciones de los administrados las que ayudan al Estado a cumplir con sus funciones en beneficio del bien común.

Esta misma consideración parece ser la que acoge nuestro código tributario, pues, observando el cuadro de infracciones del inciso 1 del artículo 173, que tipifica la infracción de no inscripción, pero, teniendo en cuenta el criterio de gradualidad aplicable a dicha infracción, se tiene que no es aplicable la gradualidad de la sanción en los casos de los administrados que se encuentran obligados a inscribirse y se encuentran realizando actividades. Es la actividad el agravante, por llamarlo así de alguna manera, el motivo por el que no se aplique la gradualidad, porque de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior se incurre en evasión tributaria, generando un daño a la Administración, expresándose el dolo, pues, es de conocimiento que la SUNAT es la autoridad a la que el administrado debe dirigirse para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, otro es el escenario para aquellos administrados que si bien tenían la obligación de inscribirse no se encuentran realizando actividad alguna. En este caso se aplica criterios de gradualidad, tomando en consideración cuando se realiza la subsanación para determinar el porcentaje que va a graduar la sanción, siendo el 100% para los casos en los que aún no surte efecto la notificación de la SUNAT que indica que se ha incurrido en infracción, mientras que cuando la notificación surte efecto la gradualidad de la sanción es el 50% de la multa que le corresponda al administrado de acuerdo a la tabla en la que su actividad económica se encuentre.

En ese sentido, podemos decir que, si bien se aplica la graduación de la infracción, debemos recordar que es para aquellos administrados que no se encuentran realizando actividad en el momento de la detección y que, por tanto, en ese tiempo no existe algún enriquecimiento ni evasión a la administración tributaria que afecte al fisco; sin embargo, de igual manera corresponde el pago de una multa, pues, es la primera obligación que todo administrado debe asumir, considerando que es la más importante y porque antes de la detección pudo haberse realizado alguna actividad que corresponda ser inscrita.

Con relación al inciso 2, que hace referencia a las infracciones de no proporcionar información requerida por la autoridad tributaria, prescribe como infracción el proporcionar los antecedentes de inscripción, información de cambio de domicilio y otra con fines de actualización en los registros de la autoridad tributaria no conforme a la realidad, siendo importante poner énfasis en ello, pues, en este aspecto difiere de la infracción tipificada en el inciso 5 que establece como infracción el no proporcionar la información indicada anteriormente, debiéndose acreditar que el sujeto se encontraba obligado a proporcionar o comunicar alguna información relativa a su inscripción. En este tipo de infracciones se aplica la gradualidad de la sanción mediante subsanación de la información, por cuenta propia o tras notificación de la SUNAT.

Por último, el inciso 7 estipula la infracción de no proporcionar el número de RUC cuando la administración tributaria, es decir, siempre que la SUNAT lo requiere para un trámite como producto de sus labores fiscalizadoras y el administrado no lo remita, se incurrirá en infracción tributaria. Cabe precisar que para esta infracción no se ha implementado el examen de gradualidad, siendo sancionada hasta con 30 UIT.

Si bien a las infracciones de los incisos 2 y 5 se le aplica la gradualidad de la sanción mediante la subsanación de la información requerida son igualmente sancionadas, pues, se toma en cuenta el fin que persigue, que es la información que la administración tributaria debe tener, como producto de la inscripción del administrado en el régimen adecuado a su actividad

económica. En ese sentido, estas infracciones hacen referencia a aquellas obligaciones requeridas por la administración pública en el momento de inscripción, siendo relevantes de rendir ante ella, pues, coadyuva a sus labores de fiscalización y evitar perjuicio al fisco tras la ausencia de alguna información necesaria en el registro de cada administrado, y consecuentemente se cumplan con las obligaciones materiales.

De acuerdo a ello es que damos por sentada nuestra posición del porqué no se puede considerar a las infracciones de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción ante la administración tributaria como susceptibles de aplicar el principio de culpabilidad en el proceso de determinación; por lo tanto, se va a dar paso al análisis en las infracciones, que, de acuerdo a la hipótesis de la investigación, se presume que son las idóneas para poder aplicarse una determinación subjetiva.

3.2.1 Infracciones de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos

Los comprobantes de pago son aquellos documentos, a través de los cuales, se manifiestan las diferentes actividades económicas con incidencia tributaria y he ahí la importancia de su utilización por parte de los administrados, pues, a través de este es que la Administración tributaria puede desempeñar sus funciones de control, fiscalización y administración de los tributos.

Ya se había hecho referencia al Reglamento de comprobantes de pago y la diversidad de tipos que albergaba, así como otros documentos, además de la formalidad que cada uno debe tener y la oportunidad en la que estos deben ser emitidos, dependiendo de la actividad o actividad económica que se dependa de la actuación de cada administrado.

Dentro del primer inciso que alberga el artículo 174 del código tributario, expresa la infracción acerca de la no emisión y/o otorgamiento de los comprobantes de pago u otros documentos de acuerdo a la legislación vigente, y con relación a esta infracción es importante mencionar que no siempre estuvo estipulada de tal manera, pues, no es hasta la promulgación del Decreto Legislativo N° 953 de febrero del 2004 que se incluyó dentro de la tipificación de la infracción “la no emisión”, es decir, antes de ello no había una distinción entre uno y otro, pues, se tenía que el no otorgamiento hacía las veces de no emisión.

De acuerdo a la modificación mencionada, es que tanto la no emisión como el no otorgamiento del comprobante de pago u otro documento se considerada como infracción; en tal sentido, “basta la “no entrega” del comprobante de pago, lo cual en muchos casos se constata y sanciona a través de las intervenciones a cargo de los Fedatarios Fiscalizadores de la Administración Tributaria” (Samhan, 2020. p. 1455).

Como ya se explicó, de esta infracción se desprenden dos obligaciones, la primera de emitir y la segunda entregar el comprobante de pago, sin embargo, no consideramos que la no entrega pueda ser un hecho que sea pasible de ser infracción, pues, desde la emisión del comprobante de pago u otro documento, este queda registrado dentro de las operaciones realizadas por el contribuyente, pero, por alguna situación externa este no pudo ser entregado.

De acuerdo a lo citado anteriormente, se tiene que son los Fedatarios Fiscalizadores quienes detectan la no entrega del comprobante de pago, siendo importante ello, pues, la no entrega no implica la no emisión, queda cosntancia que el administrado si cumple con la emisión de los

comprobantes u otros pertinentes y al ser emitidos, indistintamente si han sido entregados o no ya se encuentra registrado dentro de las operaciones realizadas por el administrado.

Sin embargo, consideramos que esta no resulta aplicable a todos los administrados, pues, de acuerdo a las tablas de sanciones se tiene tres tipos de administrados, y de acuerdo a ello se imponen sanciones más onerosas o gravosas (teniendo en cuenta que la multa no es el único tipo de sanción), pues, se entiende que mientras más movimientos realice mayor será su capacidad contributiva, siendo este el sentido del porqué las sanciones para los administrados que encuentran en la tabla III son menores.

Si ese es el criterio al momento de determinar las sanciones, podría ser este el mismo criterio para poder optar por una determinación subjetiva en aquellos administrados, pues, los contribuyentes pertenecientes al Nuevo RUS son personas naturales que realizan ventas de mercaderías o servicios a consumidores finales y se sabe que mientras más pequeño el negocio los consumidores finales no siempre son diligentes en exigir el comprobante de pago o en este caso esperar la entrega de este, siendo una situación que puede escapar de la manos del administrado.

En ese sentido, sería razonable hacer una distinción, pues, si la operación ya se encuentra registrada en la base del administrado no de vería haber perjuicio alguno; además, teniendo en cuenta que el fedatario fiscalizador es quien detecta la no entrega de los comprobantes de pago, será necesario precisar si es que estos no han sido anulados con el fin de que no tengan incidencia tributaria al devenir en inexistentes la operaciones realizadas, pues, de haber sido anulados se evidenciaría el perjuicio a generar. Solo de este modo sería posible la determinación subjetiva de esta infracción.

Por otra parte, el emitir comprobantes de pago sin reunir los requisitos y características para ser considerado como un comprobante de pago o si quiera como un documento complementario es una infracción tipificada en el inciso 2 del artículo 174, siendo de este modo porque al ser los comprobantes de pago aquellos documentos que constatan las transacciones u operaciones con incidencia tributaria se determinarán sobre ellos la obligación tributaria del administrado; pero, el no emitirlos conforme los requisitos para ser considerados como tal no llegarían a cumplir con la función que se le ha asignado, no existiendo constancia de transacción u operación alguna, evidenciando de este modo el perjuicio a generar a la Administración Tributaria.

La emisión u otorgamiento de comprobantes de pago no correspondiente al régimen del deudor tributario o al tipo de operación, se encuentra tipificado como infracción en el inciso 3 del artículo 174, toda vez que, el comprobante no debió ser emitido pues el registrar operaciones o transacciones bajo otro régimen tributario tiene incidencias al momento de realizar la declaración constitutiva de la obligación tributaria.

De acuerdo a esta infracción, se observan dos supuestos, de acuerdo a Nima, Rey & Gómez (2013) puede darse de la siguiente manera:

La primera conducta infractora se configura cuando, por ejemplo, un sujeto del Nuevo RUS emite una factura, no encontrándose facultado a ello, pues según lo dispone el Decreto Legislativo N.º 937, tales sujetos pueden emitir solo boletas de venta o tickets de máquinas registradoras.

Por su parte, la segunda conducta infractora se configura cuando, por ejemplo, ante una operación realizada con un sujeto que no califica como consumidor final, se emite una boleta de venta en lugar de emitirse una factura, o cuando por los servicios prestados por un comisionista se emiten recibos por honorarios en lugar de emitirse facturas. (p.68)

En observancia de la segunda situación en la que puede incurrir esta infracción, deberá tomarse en consideración cada caso en particular, pues, el hecho de emitir un comprobante de pago distinto al que corresponde, de acuerdo lo estipulado en el artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de pago que hace referencia a que comprobante deberá emitirse en cada caso, no es suficiente para determinar la infracción.

De acuerdo a ello, resulta necesario mencionar la RTF N° 2004-3-02157, la cual revoca la resolución multa que imponía sanción por la infracción bajo análisis toda vez que se había emitido boleta de venta por operaciones con sujetos del Impuesto General a las Ventas cuando le correspondía emitir facturas, pues, las boletas de venta se emiten en operaciones con consumidores o usuarios finales.

Sin embargo, los compradores o usuarios deberán indicar si en una operación participan como consumidores finales, o de lo contrario, requerir la factura correspondiente para poder usar el crédito fiscal o deducir costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta (art. 4 Reglamento de Comprobantes de Pago), en tal sentido, el tipo de comprobante que se emita en cada operación debe corresponder a lo que manifieste el cliente, y en el caso en concreto no se acreditó que la recurrente haya emitido boletas de venta aunque los clientes le hayan requerido facturas por no ser consumidores finales.

Es en ese sentido, esta infracción también sería pasible de aplicarse el principio de culpabilidad toda vez que no solo el hecho de emitir un comprobante distinto al que corresponde el suficiente, sino que debe tenerse en cuenta ante quienes fueron emitidos, teniendo el deber la Administración Tributaria recabar dicha información.

Con relación a los incisos 4 y 6, se tiene que se incurre en infracción, cuando al tratarse de transporte de bienes y/o pasajeros, se realice sin portar el comprobante de pago u otro documento previsto por la norma que sustente dicho traslado, o cuando se realice portando o emitiendo documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes u otros que carezcan de validez.

La importancia de portar el comprobante de pago en el transporte de bienes o pasajeros es una obligación que frente a su inobservancia se presume la inexistencia de algún comprobante que haya registrado la operación de incidencia tributaria, con relación al servicio de transporte, o porque al ser emitido de manera incorrecta no se configura comprobante de pago, siendo imposible realizar una aplicación determinativa conforme a realidad, por la exclusión de algunas operaciones no registradas, lo cual genera afectación al fisco.

Por parte de los incisos 8, 9 y 10, se incurrirá en infracción cuando al tratarse de remitir bienes, se realice sin portar comprobante de pago u otro documento que sustente dicha remisión ni tampoco se haya emitido de manera electrónica; en caso sea portando los documentos correspondiente, estos no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago u otros documentos que carezcan de validez, y cuando los documentos

remitidos no correspondan al régimen del deudor tributario o tipo de operación que corresponda.

Con relación a este tipo de infracciones, inciso 8 y 9, se hacen las mismas observaciones que los incisos 4 y 6, toda vez que hace referencia a la remisión de bienes sin comprobantes de pago o cuando no cumplen con las características para ser considerados como tal, pero dirigido a la remisión de bienes; asimismo, con relación a la infracción del inciso 10 se aplicarían las mismas consideraciones que en el inciso 3.

En los incisos 11, 12 y 13, se configurará la infracción cuando al utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, no se encuentren declarados o no autorizados por la Administración Tributaria para este fin; cuando se utilicen en establecimientos distintos a los declarados; y cuando se usen máquinas automáticas para transferir bienes o prestar servicios no cumplen con las disposiciones que establece el reglamento de comprobantes de pago.

No resulta aplicable el principio de culpabilidad toda vez que, las obligaciones referidas al uso de las máquinas registradoras, están referidas para determinados usos, como los consumidores finales y para operaciones realizadas por los sujetos del Régimen Único Simplificado (RUS) según el Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo una obligación formal que debe acatar el administrado; asimismo, con relación a las disposiciones para la transferencia de bienes o servicios, estas deben contar con un dispositivo lógico, debidamente identificado, como la marca, tipo y número de serie, pues, se encuentran exceptuados de emitir comprobantes de pago.

Por último, en los incisos 14, 15 y 16, se configura esta infracción cuando al poseer bienes no se sustenta mediante comprobantes u otros documentos previstos en la norma o cuando se sustenta, se hace en base a documentos que no reúne los requisitos y características; asimismo, cuando se posee o remiten bienes sin los precintos a los productos o signos de control visibles.

También en estos tres incisos tampoco serían pasibles de la aplicación del principio de culpabilidad toda vez que, lo que busca la Administración Tributaria es que se compruebe la adquisición de los bienes, su costo o gasto, para los fines tributarios que correspondan, no cabiendo la posibilidad de que aplique un elemento subjetivo por el cual no se cuente con dicha información. Asimismo, con relación a los precintos adheridos o signos que deben ir adheridos sobre los bienes, debemos mencionar que dicha obligación se encuentra instaurada por la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, es necesario llevar un precio de venta sugerido por el productor.

3.2.2 Infracciones de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos

Para cumplir con esta obligación debe tenerse en cuenta las siguientes consideraciones que Nima, Rey & Gómez (2013) precisa:

- i. Para el debido llevado de los libros y/o registros contables se deben cumplir con determinadas condiciones y requisitos tales como el de tenerlos legalizados, llevarlos en castellano y expresados en moneda nacional, así como mantenerlos actualizados de acuerdo con los plazos establecidos, entre otros.

- ii. Los libros y/o registros contables exigidos por las normas tributarias variarán según el tipo de contribuyente, la actividad económica realizada, la categoría de renta generada y el nivel de ingresos obtenidos. (p.113)

En buena cuenta, se incurrirá en este tipo cuando el contribuyente no cuente con los libros y/ o registros o en caso los tenga estos no estén emitidos bajo los requisitos exigidos por la Autoridad Administrativa. Así también, estaremos frente a una infracción tributaria cuando en estos libros se omita el registro de ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones, registrarlos por montos inferiores; o ingresen información aparente, toda vez que usen comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros.

Por otra parte, no hace falta llenar los libros o registros conforme a la verdad o bajos los requisitos que la norma exige, sino también se quiere la conservación de estos, ya sea que su llenado se haya realizado de manera manual, mecanizado o electrónico, así como también otra información que genere obligaciones tributarias; asimismo, también deben conservarse los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento que la contienen. Esta conservación debe darse por el plazo de 5 años o hasta la prescripción del tributo, el que fuera mayor.

Por último, con relación a la conservación de libros, registros y sistemas de almacenamiento de información, no solo es necesario mantener dicha información, sino que debe comunicarse a la Administración Tributaria, cuando esta lo requiera, donde se encuentra dichos registros contables, caso contrario se estará configurando una infracción.

Conforme a las infracciones mencionadas, mencionaremos el fundamento de la imposibilidad de la aplicación del principio de culpabilidad, pues, las obligaciones que debieron asumirse tienen incidencia en la determinación sobre base cierta de la obligación tributaria, pues, la Administración Tributaria de acuerdo a sus funciones puede requerir información para luego contratarla con la que el administrado declare y verificar si existe alguna discordancia entre las informaciones, pudiendo llegar a ser el caso de encontrarse frente a la comisión de un delito contable, como el previsto por el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, o incluso defraudación tributaria. (Sahman,2020. p. 1492)

En ese sentido, teniendo en cuenta que la comisión del tipo infractor no resultaría ser un supuesto en el cual se determine bajo elementos subjetivos, pues, cotejando la norma penal y tributaria, existen varios supuestos que coinciden y una manera de evitar consecuencias penales es mejor una mayor prevención de evasión y perjuicio al fisco es fortaleciendo a la administración tributaria como ente fiscalizador.

3.2.3 Infracciones de presentar declaraciones y comunicaciones

El artículo 176 contiene 4 incisos que tipifica las infracciones acerca de la presentación de declaración y comunicaciones. Para empezar, es importante indicar que existen dos tipos de declaraciones que son las declarativas, a través de las cuales se determina la obligación tributaria que a la vez puede ser realizada de parte o de oficio, primando en nuestro país la autoliquidación de la obligación; asimismo, existe lo que son las comunicaciones, que es información que no tiene incidencia tributaria, pero es necesaria remitirla a la autoridad tributaria bajo ciertos supuestos.

Como se indicaba, la declaración tiene incidencia tributaria, siendo esa la razón de su exigibilidad y por qué no puede primar la determinación subjetiva, pues, es de conocimiento del administrado el deber de presentar la declaración correspondiente dentro de los plazos, siendo poco probable poder demostrar la inexistencia de dolo por parte de la Administración Tributaria, todo ello en relación a los incisos 1 y 2. En ese mismo sentido, al inciso 4 no resulta posible una determinación subjetiva, pues, el hecho de realizar declaraciones con hechos que no se ajusten a la realidad se interpreta como un acto doloso en el que al consignar información falsa obtiene un beneficio en la determinación de su obligación para con la administración tributaria.

Por último, con relación al inciso 8 se tiene que se incurre en infracción toda vez que se presentan declaraciones rectificatorias sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la autoridad administrativa. Con relación a esta infracción, antes debemos mencionar que cuando este inciso hace referencia a la forma y condiciones, debiéndose entender que forma es la manera en que los contribuyentes deben entregar la información a la administración tributaria y la condición no alude al cumplimiento de una situación o circunstancia indispensable para la existencia de otro, sino requisitos para la presentación de la declaración jurada. (Samhan, 2020. p. 1529)

Con relación a ello, podemos hacer una excepción y con ello la aplicación al principio de culpabilidad, pues, el no presentar la declaración de acuerdo a las formas y condiciones, debe ser entendido como las formalidades y no genera incidencia negativa alguna como en el caso de la incorrecta emisión de los comprobantes de pago que no tienen validez y no pueden ser considerados como tal para fines tributarios y generando afectación al fisco. En ese sentido, tratándose de un error subsanable debido a la falta de formalidad, sería una situación aplicable de determinación subjetiva.

3.2.4 Infracciones de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma

La falta de cultura tributaria en el país aún es un problema para el cumplimiento de las obligaciones sustanciales de los administrados. Debido a ello es que la Administración Tributaria tiene la obligación de controlar a los contribuyentes y administrados con el fin de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la SUNAT. De acuerdo a lo prescrito en cada inciso de este tipo infracción (artículo 177 CT) podemos observar verbos rectores como ocultar o destruir, reabrir indebidamente el local, proporcionar información no acorde a la realidad, no comparecer frente los requerimientos de la administración tributaria, no exhibir o destruir sellos o medios utilizados por la administración tributaria, entre otros más, a través de los cuales se revela la imposibilidad de aplicar una determinación subjetiva, pues, el fin de esta ser implementada es que por culpa o negligencia la infracción no sea sancionada.

En referencia a lo indicado es que en este tipo de infracciones se puede presumir que su incumplimiento no puede acarrear por negligencia porque muchos de los subtipos de esta infracción tipifican acciones premeditadas y con dolo para faltar a las obligaciones con la administración pública, como el reabrir locales, destruir sellos, impedir incautación, no facilitar la inspección, por decir algunos, con lo cual volvemos a reiterar manifiesta una actitud realizada dolosamente.

Asimismo, en algunos casos es que la Administración Tributaria puede ofrecer dos días hábiles, en casos debidamente justificados, al deudor tributario para la exhibición o

presentación que la administración le requiere, de acuerdo al artículo 62 párrafo segundo del Código Tributario con relación a su facultad fiscalizadora; en ese sentido, es que no se acogen a dicho plazo, pues, la información requerida no se carece de veracidad y legalidad.

3.3 Propuesta de introducción del principio de culpabilidad en la determinación de las infracciones tributarias

3.3.1 Determinación de las infracciones tributarias susceptibles de determinación subjetiva

De acuerdo al análisis realizado sobre la incidencia en las diferentes infracciones tributarias que alberga el código tributario y las sanciones aplicables a cada uno, teniendo un papel importante los criterios de gradualidad, para determinar si con el sistema aplicado es suficiente o de todas maneras es necesaria la inclusión del principio de culpabilidad en su determinación.

3.3.2 Fórmula legal

De acuerdo al análisis realizado se plantea modificar del artículo 165 del Código Tributario, el cual actualmente se encuentra prescrito de la siguiente manera:

Artículo 165°.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo.

Tras la modificación a implementar, se propone indicar las excepciones a la determinación de las infracciones tributarias, teniendo como resultado el siguiente artículo:

Artículo 165°.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Excepcionalmente, de acuerdo a lo estipulado en la LPAG, se determina en forma subjetiva las infracciones tipificadas en los artículos 174.1, 174.3, 174.10 y 176.8, del presente código.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo.

4. CONCLUSIONES

El principio de culpabilidad como principio que rige el procedimiento administrativo sancionador, teniendo en cuenta que su introducción mediante el Decreto Legislativo N° 27444 fue con el fin de unificar los procedimientos administrativos, debe regir en las diferentes administraciones especiales con ciertas excepciones justificadas, pues, la matización de los principios de la potestad sancionadora va dirigida en la forma de aplicación más no en eliminarlos deliberadamente, además, que al tener la Administración Tributaria la carga de la prueba no resultaría admisible el referido principio en toda infracción.

Las infracciones tipificadas en el Código Tributario peruano sobre las cuales debe aplicarse el principio de culpabilidad para una determinación subjetiva, se encuentran tipificadas en el inciso 1, 3 y 10 del artículo 174 que establece las infracciones de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos; y en el inciso 8 del artículo 176 sobre las infracciones de presentar declaraciones y comunicaciones ante la Autoridad Tributaria, con el fin de obtener una imposición de sanciones acorde con los principios constitucionales y por tanto, más justas para el administrado.

5. RECOMENDACIONES

Al implementarse el principio de culpabilidad a la Ley del Procedimiento Administrativo General, como parte de la potestad sancionadora de la Administración Pública, debió establecer aquellos supuestos o condiciones en las cuales puede aplicarse el principio de culpabilidad con la finalidad de ponderar la responsabilidad del sujeto infractor, pues, al no ser así, en realidad no se ha visto algún cambio dentro de los procedimientos sancionadores, ni una condición más favorable para el administrado.

BIBLIOGRAFÍA

1. Alcócer, E. (2018). *Introducción al Derecho Penal*. Lima: Jurista Editores.
2. Alfonso, S. (2019). *Análisis Jurídico de las Infracciones Tributarias*. Facultad de Derecho Universidad de La Laguna, 1-31. Extraído de: <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/14830/Analisis%20juridico%20de%20las%20infracciones%20tributarias.pdf?sequence=1>
3. Aliaga, R. (2018). *Causales eximentes de sanción no contemplados en el código tributario, empleados por el tribunal fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 (Tesis posgrado)*. Universidad Federico Villareal, Lima. Obtenido de: [http://repositorio.unfv.edu.pe/bitstream/handle/UNFV/2286/ALIAGA%](http://repositorio.unfv.edu.pe/bitstream/handle/UNFV/2286/ALIAGA%20)
4. Baca, V. (2019). *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, con especial mirada al caso peruano*. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, 313 - 344. Obtenido de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/5708>
5. Bardales, P., & De la Vega, B. (s.f.). *Hacia una responsabilidad subjetiva en materia tributaria a propósito de la actuación razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad tributaria*. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 13-40. Extraído de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_IXJorIPDT_PBC-BDLVR.pdf
6. Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista editores.
7. Cam Ramos, J. (2018). *“Aplicación del principio de culpabilidad en el procedimiento administrativo sancionador realizado por el tribunal de contrataciones del estado” (tesis de postgrado)*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima. Obtenido de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/11766>
8. Chira, J. *El principio de culpabilidad y su consideración en el derecho administrativo sancionador peruano. (Tesis pregrado)* Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo. Chiclayo, Perú. Obtenido de: <http://tesis.usat.edu.pe/xmlui/handle/20.500.12423/1547>
9. Congreso de la República. (2016). *Exposición de Motivos Decreto Legislativo N° 1272*. Obtenido de http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/expo%20sici%20C3%B3n_de_motivos_dl_1272.pdf
10. Corte Suprema de Justicia. (17 de mayo de 2014). *Casación N° 13233*. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. Obtenido de <file:///C:/Users/Lenovo/Downloads/Casaci%20C3%B3n%2013233-2014-LIMA-elementos%20objetivos%20y%20subjetivos%20178.2%20C%20C3%B3digo%20Tributario.pdf>
11. Curi Portocarrero, P. (2018). *La Potestad Sancionadora de la Administración Pública y sus principios*. *Justicia y Derechos Humanos*, 85 - 113. Obtenido de

<https://lpderecho.pe/descargue-revista-justicia-derechos-humanos-del-ministerio-justicia-derechos-humanos/>

12. Decreto Legislativo N° 27444. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú 20 de diciembre de 2016. Obtenido de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-n-27444-ley-del-pr-decreto-legislativo-n-1272-1465765-1/#:~:text=El%20presente%20Decreto%20Legislativo%20tiene,29060%2C%20Ley%20del%20Silencio%20Administrativo.&text=La%20presente%20Ley%20ser%C3%A1%20de,entidades%20de%20la%20Administraci%C3%B3n%20P%C3%BAblica.>
13. Decreto Legislativo N° 1311. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú 30 de diciembre de 2016. Obtenido de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-el-codigo-tributario-decreto-legislativo-n-1311-1469390-2/>
14. Díaz, T. (13 de enero de 2020). ¡Pero, no fue mi culpa! La responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador. Obtenido de Enfoque Derecho: <https://www.enfoquederecho.com/2020/01/13/pero-no-fue-mi-culpa-la-responsabilidad-objetiva-en-el-derecho-tributario-sancionador/#>
15. Expediente N° 2050-2002 AA/TC (Tribunal Constitucional Peruano 16 de abril 2003). Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>
16. Gómez Cotero, J. (2020). Principios Tributarios Sancionadores. Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa (27), 113-131. Obtenido de http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn_27/pdf/01.pdf#page=110
17. Góngora, N. (2018). Análisis del Principio de Culpabilidad en el procedimiento administrativo sancionador a partir de las resoluciones del Consejo Directivo del OSIPTEL (Tesis de pregrado). Universidad Pedro Ruiz Gallo. Chiclayo, Perú. Obtenido de: <http://repositorio.unprg.edu.pe/bitstream/handle/UNPRG/3815/BC-TES-TMP-2625.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
18. Huapaya, R. (2019). Los principios de la potestad sancionadora a la luz de las modificaciones del Decreto Legislativo N° 1272. *Círculo de Derecho Administrativo*, 52-76. Obtenido de <file:///C:/Users/Lenovo/Downloads/Los%20principios%20de%20la%20potestad%20sancionadora%20a%20la%20luz%20de%20las%20modificaciones%20del%20D.%20Leg.%201272%20-%20CDA.pdf>
19. Hugo, S. (2015). El tratamiento del ilícito tributario desde la óptica del derecho penal y del derecho administrativo sancionador. *Alma Mater*, 87-100. Extraído de: https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:6XJF6deFfPIJ:scholar.google.com/+infracciones+tributarias+caracteristicas&hl=es&as_sdt=0,5
20. Informe N° 167-2010-SUNAT/2B0000 (SUNAT, 18 de noviembre 2010) Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i167-2010.pdf>
21. Laínez Olivares, A. (2016). El principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador como límite de aplicación de la doctrina de los Actos Propios. *Revista de la Facultad de Derecho Universidad Tecnológica de El Salvador*, 117 - 128. Obtenido

de

<http://biblioteca.utec.edu.sv:8080/xmlui/bitstream/handle/11298/1053/112981053.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

22. López López, H. (2014). La configuración de las infracciones y sanciones en el Derecho Tributario. *Revista De Derecho Fiscal*, (7). Recuperado a partir de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3916>
23. López, R. (2014). La evasión tributaria y sus consecuencias en el desarrollo económico del país. In *Crescendo*, 253-266. Obtenido de <https://revistas.uladech.edu.pe/index.php/increscendo/article/view/203>
24. Morón Urbina, J. (2005). Los Principios Delimitadores de la Potestad Sancionadora de la Administración Pública en la Ley Peruana. *Advocatus*, 1-37. Obtenido de <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/2795>
25. Morón, J. (2003). Los efectos de la Ley del Procedimiento Administrativo General sobre los procedimientos especiales. *Derecho & Sociedad*, 121-142. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17298>
26. Morón, J. (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Décima edición*. Lima: Gaceta Jurídica.
27. Morón, J. (2020). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General (Vol. I)*. Lima: Gaceta Jurídica.
28. Nima, E., Rey, J., & Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Lima: Gaceta Jurídica.
29. Perales Silva, Y. (2019). *La afectación del principio constitucional del non bis in ídem en el debido procedimiento administrativo tributario. (Tesis de pregrado)*. Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo. Obtenido de <http://repositorio.unprg.edu.pe/handle/UNPRG/8049>
30. Resolución del Tribunal Fiscal N° 01283-5-2006 (Tribunal Fiscal, 10 de marzo del 2006) Obtenido de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_01283.pdf
31. Rezzoagli, B. (s.f.). Ilícitos tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. *Amicus Curiae*, 1-7. Extraído de: <http://revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543/12888>
32. Samhan, F. (2012). El ilícito tributario: Naturaleza Jurídica y Tratamiento en la Legislación Peruana. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 3 - 27. Extraído de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C26A3D05257C130054D122/\\$FILE/El_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C26A3D05257C130054D122/$FILE/El_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf)
33. Sánchez, A. (2017). *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario (Tesis doctoral)*. Universidad Abad Oliva CEU, España. Extraído de <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/456995/Tasg.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

34. Sánchez, M. (2020). La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 249 - 280. Obtenido de https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2081/PUB_ICDT_AR_08_SANCHEZ_Miguel%20_Angel_La_potestad_sancionadora_tributaria_Revista_ICDT_81.pdf
35. Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (07 de enero de 2020) Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2000/002.htm#:~:text=La%20presente%20resoluci%C3%B3n%20regula%20lo,utilizar%20y%20presentar%20los%20PDT.&text=Se%20encuentran%20obligados%20a%20presentar,las%20correspondientes%20Resoluciones%20de%20Superintendencia>.
36. Tribunal Constitucional. (03 de setiembre de 2010). Sentencia Expediente N° 01873-2009-PA/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01873-2009-AA.html>
37. Tribunal Constitucional. (21 de Setiembre de 2005). Sentencia Expediente N° 5719-2005-PA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05719-2005-AA.pdf>
38. Tribunal Fiscal (14 de abril de 2004). Resolución N° 2004-3-02157. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_02157.pdf
39. Tribunal Fiscal. (01 de diciembre de 2009). Resolución N° 12988-1-2009. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2009/resolucion/2009_1_12988.pdf
40. Tribunal Fiscal. (27 de agosto de 1997). Resolución N° 810-4-97. Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/4/1997_4_0810.pdf
41. Viacava , G. (2019). Sanción Tributaria y Constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. lima: Palestra.
42. Yangali Quintanilla, N. (2015). Código Tributario. Aplicación Práctica. Lima: Gaceta Jurídica

ANEXOS

- Código Tributario Peruano.
- Ley del Procedimiento Administrativo General.