

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO**  
**ESCUELA DE POSGRADO**



**El procedimiento sancionador tributario administrativo y la vulneración  
del principio de culpabilidad**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**AUTOR**

**Angie Violeta Salazar Rivera**

**ASESOR**

**Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza**

<https://orcid.org/0000-0002-9848-049X>

**Chiclayo, 2024**

**El procedimiento sancionador tributario administrativo y la  
vulneración del principio de culpabilidad**

PRESENTADA POR

**Angie Violeta Salazar Rivera**

A la Escuela de Posgrado de la  
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo  
para optar el grado académico de

**MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

APROBADA POR

Enrique Martin San Miguel Romero

PRESIDENTE

Cesar Augusto Torres Gálvez

SECRETARIO

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza

VOCAL

## **Dedicatoria**

Dedico esta tesis a Dios y a mi familia. A Dios porque ha estado conmigo en cada paso que doy, cuidándome y dándome fortaleza para continuar, a mi familia, quienes son mi apoyo en todo momento y quienes a lo largo de mi vida han velado por mi bienestar y educación.

## **Agradecimientos**

Agradezco a mi asesor el Dr. Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza por su guía durante esta investigación, a los docentes y profesionales que me apoyaron y compartieron sus conocimientos. Y a mis padres por siempre motivarme a seguir mis sueños y apoyarme incondicionalmente en todos mis proyectos.

INFORME DE ORIGINALIDAD

---

<b>16%</b>	<b>16%</b>	<b>2%</b>	<b>6%</b>
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

---

FUENTES PRIMARIAS

---

<b>1</b>	<b>estudioarce.com</b> Fuente de Internet	<b>3%</b>
<b>2</b>	<b>nanopdf.com</b> Fuente de Internet	<b>2%</b>
<b>3</b>	<b>hdl.handle.net</b> Fuente de Internet	<b>2%</b>
<b>4</b>	<b>Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru</b> Trabajo del estudiante	<b>1%</b>
<b>5</b>	<b>cac.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>6</b>	<b>tesis.usat.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>7</b>	<b>www.ciat.org</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>8</b>	<b>qdoc.tips</b> Fuente de Internet	<b>&lt;1%</b>

---

## Índice

<b>Resumen .....</b>	<b>6</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>7</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>8</b>
<b>Revisión de literatura.....</b>	<b>9</b>
<b>Materiales y métodos .....</b>	<b>24</b>
<b>Resultados y discusión .....</b>	<b>27</b>
<b>Conclusiones .....</b>	<b>39</b>
<b>Recomendaciones .....</b>	<b>40</b>
<b>Referencias.....</b>	<b>41</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>44</b>

## Resumen

El Código Tributario vigente, que regula el fundamento de la potestad sancionadora en materia tributaria, está a disposición de la Administración Tributaria para su utilización en el ejercicio de acciones y ejecución de sanciones tributarias; en la instancia correspondiente ante un organismo de la administración fiscal, según sea el caso, el contribuyente puede hacer valer estos principios.

Sin embargo, hay un principio el de culpabilidad, que no es recogido por la autoridad sancionadora en materia tributaria. Es aquí donde surge el desacuerdo ya que habría que evaluar la eficacia de la Administración Tributaria al momento de imponer sanciones o el derecho del ciudadano ya que está prohibido evaluar dicho principio en materia tributaria.

Como objetivo general del presente estudio es resolver si el procedimiento sancionador tributario administrativo, vulnera al principio de culpabilidad.

Para ello se realizará una investigación cualitativa en la cual se recoge datos no cuantificables basados en observaciones del comportamiento para su posterior interpretación. Concluyéndose que la responsabilidad objetiva solo reconoce que la SUNAT ejecute una precipitada tarea para poder sancionar al contribuyente que comete una infracción, en materia tributaria no existe un procedimiento especial estipulado en el Código Tributario y el artículo 165 tiene que incluir la responsabilidad subjetiva, ya viene a ser un límite a la facultad sancionadora del Estado.

Palabras claves: Administración tributaria, Potestad sancionadora, principio de culpabilidad.

## **Abstract**

The Tax Administration, in taking measures and executing tax sanctions, has the current Tax Code who controls the foundations of the sanctioning power in tax matters; In the corresponding instance before a tax administration body, as the case may be, the taxpayer can assert these principles.

However, there is a principle of guilt, which is not included by the sanctioning authority in tax matters. This is where the disagreement arises since it would be necessary to evaluate the effectiveness of the Tax Administration when imposing sanctions or the right of the citizen since it is prohibited to evaluate said principle in tax matters.

The general objective of this investigation is to determine if the administrative tax sanctioning procedure violates the principle of culpability.

To do this, a qualitative investigation will be carried out in which non-quantifiable data is collected based on behavioral observations for subsequent interpretation. Concluding that objective responsibility only recognizes that SUNAT executes a quick task to be able to sanction the taxpayer who commits an infraction, in tax matters there is no special procedure stipulated in the Tax Code and article 165 has to include subjective responsibility, it is already coming to be a limit to the sanctioning power of the State.

**Keywords:** Tax administration, sanctioning power, principle of guilt.

## **Introducción**

Si bien las normas tributarias obligan a los contribuyentes a pagar impuestos, ello no puede dar lugar a la imposición de multas desproporcionadas, arbitrarias e irrazonables. En consecuencia, la administración tributaria no debería utilizar su discrecionalidad para aplicar sanciones desproporcionadas antes que considere todas las pruebas disponibles.

Con el fin de avalar una correcta actuación de la SUNAT en toma de medidas y ejecución de las multas fiscales, el actual Código Tributario (CT) controla aquellos fundamentos de la facultad sancionadora que hay en materia tributaria; en la instancia correspondiente ante un organismo de la administración fiscal, según sea el caso, el contribuyente puede hacer valer estos principios.

Sin embargo, el principio de culpabilidad no es recogido por la autoridad sancionadora en materia tributaria, a pesar de estar incluido en la Ley 27444. En consecuencia, estaríamos frente a una aplicación de estos principios contrarios al art. 165 del CT, que indica que trasgresiones se aplican con criterio objetivo, ante la Administración Tributaria. Es aquí donde surge el desacuerdo ya que habría que evaluar la eficacia de la Administración Tributaria al momento de imponer sanciones o el derecho del ciudadano ya que está prohibido evaluar la culpabilidad en materia tributaria.

La tesis se basa en las problemáticas que existen actualmente para los contribuyentes y/o deudores tributarios que han recibido una sanción por parte del órgano administrativo tributario como resultado de cometer una infracción tipificada en el CT y demás leyes fiscales, donde estas normas solo toman en cuenta el principio objetivo de la infracción y dejan de lado el principio subjetivo.

El Tribunal Fiscal se pronuncia sobre las infracciones de los deudores tributarios que han sido confirmadas, lo que significa que la defensa subjetiva planteada por los deudores tributarios no fue aceptada de ninguna manera a pesar de haber sido estimada por la aplicación supletoria determinada en la Norma IX del Título Preliminar del CT. En consecuencia, también pudo mantenerse la aplicación de la Ley 27444, buscando indicar que las sanciones no solo deben responder a criterios objetivos sino subjetivos, pero que definitivamente respondan a una justificación sustentada y debidamente demostrada.

Que, según lo establecido en el art. 165 del CT, los contribuyentes han sido y son sancionados a la luz de la regulación legal basada en el principio objetivo, y aun cuando el incumplimiento se demuestre realmente por razones de fuerza mayor y que obedecen también a la naturaleza subjetiva; las circunstancias antes señaladas nos impulsan a profundizar en el Principio de Culpabilidad, ampliando su concepto y fundamento de aplicación en el



Procedimiento Sancionador Tributario peruano, a fin de establecer mecanismos idóneos de aplicación de dicho principio.

También se considera necesario utilizar el principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho tributario para restringir el uso de una facultad sancionadora que no respeta los principios constitucionales y los derechos principales de los contribuyentes. Una de ellas es la exigencia de culpabilidad para admitir la culpa e imponer una multa o sanción como consecuencia. Este hecho ha pasado desapercibido y ha venido causando graves perjuicios económicos que bordean una serie de inseguridades jurídicas debido a que leyes como el Código Tributario y la Ley 27444 no se aplican de modo coherente como ordenamiento jurídico, sino de forma independiente y aún más implícita.

Por lo cual, como objetivos se plantearon General: determinar si el procedimiento sancionador tributario administrativo, vulnera al principio de culpabilidad y como específicos: analizar el Principio de Culpabilidad en materia tributaria y administrativa, analizar el procedimiento sancionador Tributario, proponer la modificación del artículo 165 del Código Tributario para considerar el principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario.

Finalmente, podemos decir que la imposición de una pena y las repercusiones que se derivan de una infracción administrativa no son suficientes. Si vemos o analizamos que las conductas que se sancionan como ilícitas no provienen del criterio subjetivo. El órgano administrativo debe constatar que se reconoce la culpabilidad del infractor y que, además de incurrir en una conducta habitual e ilícita, existía un propósito deliberado de lesionar el interés público.

## **Revisión de literatura**

### **1.1 Antecedentes**

Derly Romina, Silva Martínez (2022). Desarrolló una tesis llamada “Introducción del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias como elemento subjetivo para ponderar la responsabilidad del sujeto infractor” la cual concluye que; dado que las limitaciones de los principios de la facultad sancionadora se dirigen al modo de aplicación pero no a excluirlos intencionadamente y teniendo en cuenta que Sunat tiene la carga de la prueba, el referido principio no sería admisible en toda infracción, debiendo aplicarse el principio de culpabilidad en las distintas administraciones especiales con algunas excepciones justificadas.

En España Andrea, Casado Ruiz (2021). Realizó una investigación titulada: “La culpabilidad en las infracciones tributarias”, en la cual concluye diciendo que dado que su existencia es un criterio para la imposición de una sanción, constituyendo un instrumento tanto

de protección de los particulares como de control de la Administración, y cuya acreditación radica en el correcto razonamiento lógico de la presencia de culpa o dolo en la actuación del contribuyente, el principio de culpabilidad en materia tributaria ha sido y sigue siendo objeto de conflicto en los tribunales.

La jurisprudencia, sin embargo, empieza a tomar cuerpo, ya que de sus decisiones se desprenden los requisitos que debe reunir la motivación para ser considerada suficiente y capaz de superar la presunción de inocencia del contribuyente procesado y hacerle merecedor de la imposición de una sanción.

Ramón, Huapaya Tapia. Oscar, Alejos Guzmán (2019). En su investigación “Los principios de la potestad sancionadora a la luz de las modificaciones del Decreto Legislativo N° 1272”. Menciona que la novedad más significativa es la integración del Principio de Culpabilidad en la LPAG - Ley 27444 modificación por D. Leg. N° 1272 (publicado el 21 de diciembre de 2016 en el diario oficial "El Peruano"). Teniendo en cuenta que, la culpabilidad administrativa está abierta a la interpretación, a menos que la legislación o una decisión legislativa exijan una responsabilidad objetiva.

Tanto la ausencia de una norma declarada como la falta de culpabilidad fueron rechazadas por las autoridades con unanimidad, lo que demuestra aún más que el cambio era de naturaleza fundamental. Las autoridades hicieron caso omiso de la doctrina nacional, quien se encargó de avalar firmemente fueron las decisiones del Tribunal Constitucional, en el uso de este concepto.

Gloria María, Viacava Paredes (2019). En su tesis “Aplicación de los principios constitucionales en el ámbito sancionador tributario peruano” señala que la Administración utiliza factores disonantes con las normas constitucionales en el uso de su discrecionalidad sancionadora, como las normas que guían la decisión objetiva de la trasgresión, lo que trasgrede el principio de Culpabilidad.

Asimismo, dado que cada individuo es el objetivo primordial de la sociedad, es incuestionable que se garantiza respetando las restricciones establecidas por los principios (entre ellos el principio de culpabilidad), se menciona también que es urgente que el ejercicio del poder de castigar se desarrolle respetando los derechos humanos fundamentales.

## **1.2 Bases teóricas**

### **1.2.1. Procedimiento sancionador tributario administrativo**

#### **1.2.1.1. Derecho constitucional tributario**

Para Villegas, Héctor (2005; 251). El estado constitucional de los impuestos examina las directrices fundamentales que guían el uso de la potestad tributaria. Además, examina las leyes

que rigen cómo se dividen y regulan los poderes tributarios entre los numerosos ámbitos de autoridad en las naciones con un sistema federal de gobierno.

También se menciona el hecho de que se trata de una sección del derecho constitucional que sólo puede calificarse de "tributaria" por razón de la materia. No hay duda, ya que hace lo que las normas de derecho constitucional pretenden conseguir, que es limitar la autoridad derivada de la soberanía estatal; limitar la autoridad para gravar en este caso.

García, C (citado en Robles, C; 2008), expresa que el conjunto de normas y reglamentos conocidos como el Derecho Constitucional Tributario se extraen de las constituciones y cartas orgánicas que regulan el reparto de la competencia tributaria entre las distintas unidades de gobierno (nación, provincias y estados) y la regulación de la potestad tributaria respecto de aquellos a los que se pretende gravar. Este último aspecto se conoce como garantías de los contribuyentes, y sirve de control constitucional del poder tributario desde la perspectiva del Estado.

Por último, Solís, E (2016) lo define como normas que recogen las acciones que infringen las leyes contra la evasión fiscal y establecen las sanciones adecuadas para cada una de estas acciones.

#### **1.2.1.2. La potestad tributaria**

Peralta Carlos (2015) considera que la potestad tributaria, también conocida como poder tributario, poder financiero, poder fiscal, supremacía tributaria o competencia tributaria, es una expresión del poder soberano del Estado y es innata al poder político.

También confirma que se trata de una potestad legal que debe utilizarse de conformidad con otros principios constitucionales, así como con las normas formales y sustantivas de fiscalidad establecidas en la Constitución. Estas normas rigen y limitan la actividad legislativa en materia fiscal. Estas directrices restringen esencialmente el uso de la potestad tributaria estatal.

Para Saavedra (2017, Pág. 427) La capacidad de la Administración Tributaria para imponer sanciones fiscales se basa en su capacidad para facilitar a los contribuyentes el acatamiento de su deber tributario y proveer al Estado de los recursos imprescindibles para llegar a sus objetivos. No obstante, la autoridad está controlada por determinados artículos de la Ley tributaria, que son distintos de los establecimientos y reglamentos que controlan las sanciones penales administrativas.

Villegas, Héctor (2005; 252); menciona que es la capacidad del Estado para imponer, modificar o reducir impuestos por sí mismo. Su creación exige el pago de quienes caen bajo su ámbito. Por lo tanto, implica la autoridad para crear normativas que permitan al Estado

obligar a las personas a donar una parte de sus ingresos o bienes para satisfacer necesidades públicas.

Bravo, J (2015:369), indica que la Sunat tiene capacidad facultativa para decidir e imponer sanciones administrativas por infracciones tributarias, según el art. N° 166 del CT. Este artículo presenta la potestad sancionadora en los ordenamientos tributarios.

La Constitución también establece limitaciones a la potestad tributaria, que deben respetarse para que el poder pueda ejercerse legítimamente. La potestad tributaria no es ilimitada. (Robles, C; 2008)

Por último, según Gamba, C (2008). Con la formación del Estado Constitucional de Derecho, es obvio que la potestad tributaria sólo puede ser empleada dentro de las limitaciones establecidas por la propia Constitución, en segundo lugar, por la Ley, y en tercer grado por ambas. Así, se puede afirmar que el lenguaje de la Constitución es tanto la fuente del poder tributario como el criterio para ejercerlo (poniendo restricciones y condiciones). Sostener que esta potestad (tributaria) puede utilizarse al margen de la redacción de la Constitución es ilusorio en la situación actual.

### **1.2.1.3. Los límites a la potestad tributaria**

Villegas, Héctor (2005). Relata que el tributo representaba originalmente una agresión estatal y conservaba ese significado incluso después de ser aprobado por el congreso del reino, los representantes corporativos e incluso los ayuntamientos públicos. Cuando el consentimiento se daba de forma general y sin tener en cuenta las circunstancias particulares, no podemos hablar de garantías del sujeto.

Habla de cómo la introducción formal del principio de legalidad como restricción al mecanismo de elaboración de normas dio lugar a un cambio significativo. Las siguientes garantías limitan la amplitud del contenido de la norma tributaria: generalidad, capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad, equidad, racionalidad y no confiscatoriedad.

Bravo, J (2015: 112), indica que los principios del Derecho fiscal sirven para limitar la capacidad de la autoridad competente para recaudar impuestos. La finalidad de los principios es establecer algún tipo de normas para una política fiscal sensata.

El poder tributario del Estado, que se realiza a través de criterios tributarios, ya sean normas en sentido amplio o de reglamentos fiscales en sentido más específico, también están condicionadas en ambos contextos por los principios jurídicos tributarios, que pueden involucrar o no una carga axiológica.

Por su lado Bazán, C (2021). Significa que el Estado no puede regular a su antojo si no respeta determinadas posturas recogidas en nuestro código, nuestra legislación o nuestra

constitución. También significa que los límites al poder tributario del Estado son garantías para el contribuyente. Estamos hablando de las leyes fiscales constitucionales reconocidas.

#### **1.2.1.4. Los principios constitucionales tributarios**

Para Peralta Carlos (2015: 106), la formulación y aplicación de las leyes fiscales se ven influidas significativamente por los principios constitucionales. No importa si están enunciados abierta o tácitamente en la Constitución Política. Estas directrices sirven como garantías iniciales de la situación del contribuyente.

Además, argumenta que al ser expresiones únicas de los derechos y garantías del ciudadano contribuyente, representan restricciones reales al uso de la potestad tributaria. También afirma que estos conceptos tienen 2 funciones:

- En primer lugar, "son directrices orientadoras que restringen y regulan el uso del poder tributario. de manera que la carga fiscal se distribuya justa y adecuadamente, protegiendo la autonomía y la equidad de las personas y fomentando una comunidad justa y solidaria".
- En segundo lugar, "son vectores, pautas que dirigen a los tribunales constitucionales en el ejercicio del control de las leyes tributarias, asegurando la custodia y protección de los derechos principales de los contribuyentes.

Bravo Cucci, J (2015) indica que las normas fiscales legales sirven para restringir la capacidad del poder competente para imponer impuestos.

Rodríguez, A (citado en Bravo, J; 2015) Señala que, en materia tributaria, los principios constitucionales más que un mandato que pueda aplicarse en el vacío; constituyen la base, criterio o explicación del mandato, hasta el punto de que deben constar explícitamente en los futuros reglamentos y resoluciones.

En relación con el tema de investigación se mencionarán los principios:

##### **– Principio de legalidad**

Villegas, Héctor (2005), menciona que el axioma "No hay imposición sin ley que la establezca" resume este concepto esencial del derecho fiscal. Se fundamenta en la exigencia de defender los derechos de propiedad de los contribuyentes.

##### **– Principio de capacidad contributiva**

Bravo, J (2015; 134) hace mención que se acoge en el principio primordial de que todos los contribuyentes deben recibir el mismo trato y que los sacrificios que realizan al pagar impuestos son iguales para cada uno de ellos, lo que se traduce en beneficios iguales pagados por contribuyentes con igual capacidad económica y beneficios diferentes pagados por contribuyentes con distinta capacidad económica.

### – Principio de igualdad

Según el principio antes mencionado, circunstancias similares tienen repercusiones jurídicas similares, y las partes en situación similar deben recibir el mismo trato cuando se utilicen o introduzcan factores de distinción arbitrarios o carentes de base racional. (Bravo, J; 2015)

Dado que la igualdad fiscal se basa en la capacidad contributiva, se deduce que los individuos que, a los ojos del legislador, tienen una capacidad comparable para el servicio público se consideran fiscalmente iguales. (Villegas, H; 2005).

### – Respeto a los derechos humanos

No es un principio rector; sin embargo, se considera como límite a la capacidad de gravar. Por ende, cuando se trata de impuestos, el legislador debe asegurarse de que el código fiscal no vulnera los derechos humanos garantizados por la Constitución. (Bravo, J; 2015)

#### 1.2.1.5. Principios de la potestad sancionadora tributaria

En el art. 171 del CT se mencionan los siguientes conceptos: “tipicidad, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, legalidad, non bis in ídem y otros principios aplicables”.

Madau Martínez, M (2013), expresa que no queda claro cómo deben aplicarse los principios mencionados en el art. 171 del CT. En primer lugar, deja un espacio abierto a la interpretación con la frase “(...) y demás principios aplicables”, no quedando claro si el legislador pretendió o no apartarse de la lista de principios de la Ley 27444 - LPAG.

Además, hace referencia a diversos principios, como los de legalidad y tipicidad, cuya aplicabilidad se extrajo directamente de otros artículos del Código Tributario. Además, cabe señalar que algunos principios que no figuran explícitamente en el Código Tributario no se enuncian si su objetivo era determinar los principios de la facultad sancionadora.

Bravo Cucci, Jorge (2103; 359), indica que la Administración aplicará las multas conforme a las normas determinadas en el Art. N° 171 de la Norma Tributaria. Pero, cuestiona los principios rectores, particularmente los extraídos del IUS PUNIENDI de la Constitución Política del Estado y de la LPAG - Ley N° 27444, los cuales son válidos para la facultad sancionadora en materia tributaria, aunque no hayan sido creados por el Código Tributario.

#### 1.2.1.6. Procedimiento administrativo sancionador

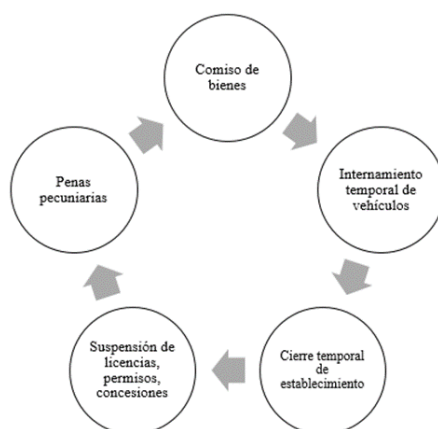
Un procedimiento sancionador “es un acumulado unido de hechos que deben perseguirse para atribuir una sanción administrativa”; y que tiene dos objetivos principales: permitir a la autoridad sancionadora corroborar si se ha cometido un acto ilegal. Además, respaldar y validar sus aspectos beneficiosos y, al mismo tiempo, gestionar las medidas de investigación de la administración. (Ruiz, A y Valdiviezo, M; 2015)

Definido como el conjunto de procedimientos y diligencias que la Administración debe seguir para gestionar el uso de su potestad sancionadora y dar garantías a las personas a las que se imputa la comisión de una infracción administrativa. Por ello, el procedimiento administrativo sancionador y las garantías relativas a la prohibición de cualquier tipo de arbitrariedad son inherentes al mismo (Guía práctica sobre el procedimiento administrativo sancionador; 2017).

Según Rubén (2017) en el código tributario no existe un procedimiento sancionador apropiadamente regulado mediante el cual se instauren, los hechos previos, el inicio, la instrucción y aplicación de sanción o archivo; de ser el caso, conforme si lo ha previsto para los procedimientos tributarios regulados en el artículo N° 112.

### 1.2.1.7. El carácter objetivo de la infracción tributaria

Según el art. N° 165 del CT, la infracción se calificará objetivamente y se sancionará administrativamente con:



El Tribunal Fiscal (TF), órgano que arbitra los litigios entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, adolece del mismo problema porque ignora sistemáticamente el principio de responsabilidad, como se desprende de la inmensa mayoría de las resoluciones examinadas. He aquí algunos ejemplos:

- RTF N°04798-A-2017; donde señala que:

(...) “La Administración Tributaria, este tribunal y demás intendencias tributarias, se someterán a los principios de la facultad sancionadora previstos en los Art. N° 168 y 171 del Código Tributario”.

- RTF N° 2019 – 9 - 02551; la cual menciona textualmente lo siguiente:

(...) “En cuanto al principio de culpabilidad para la comisión de la trasgresión tributaria, se indicó que si bien conforme con el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por

D. S. N° 004-2019-JUS, la responsabilidad administrativa es subjetiva, se hace la excepción que ello no será aplicable en los casos en que por Ley o D. Leg. Se oriente la responsabilidad objetiva, como ocurre específicamente en el Art. N° 165 del Código Tributario, que señala expresamente que las trasgresiones serán determinadas en forma Objetiva”

El TF señala textualmente en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 17-2005 lo siguiente:

“ De lo mostrado se desglosa que las infracciones tributarias si bien se hallan vinculadas al cumplimiento de la obligación sustancial, no obstante tienen una naturaleza independiente de la del cumplimiento de la obligación sustancial, puesto que basta la mera realización de la conducta tipificada en la norma, para que estas se orienten dada su naturaleza objetiva, la que se encuentra reconocida expresamente en el Art. N° 165° del Texto Único Ordenado Código Tributario, que orienta que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente”.

Como es evidente, el Tribunal Fiscal basa su decisión en el Art. N° 165° de la Constitución. A pesar de ello, debemos interpretar la norma en completa concordancia con los principios rectores de la potestad sancionadora.

Así mismo, Bravo, J (2013; 363), menciona que la aplicación de infracciones objetivas, a veces conocidas como sanciones planas, se considera un ejemplo notable del uso exagerado e injusto de la potestad sancionadora en los procedimientos tributarios. Es decir, sólo se prueba la ocurrencia del hecho sancionado, no la finalidad del sujeto, la lesión de algún bien jurídico o el daño.

Autores como Saavedra, R (2017) mencionan que, el Art. N° 165° del CT y la Sentencia del TF, la determinación de la infracción tiene un carácter objetivo; sin embargo, el que nuestro sistema tributario no tome en cuenta el principio de culpabilidad al momento de ejercer la facultad sancionadora no debería restringir su atención en los casos en que el individuo no haya tenido la finalidad de realizar la infracción. Esto ofrecería un nivel de garantía que deberían mantener tanto las leyes sancionadoras penales como las administrativas.

Por último, Gamba Valega, C (citado en Bravo, J; 2013), argumenta que un procedimiento de responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionador Tributario viola la seguridad y los derechos primordiales establecidos por la Constitución. De acuerdo con la Constitución, la responsabilidad administrativa sancionadora (tributaria) debe considerar los principios establecidos en la Ley Sancionadora, donde la culpabilidad juega un rol relevante en la determinación del ilícito.



El mismo autor, hace mención textualmente que “un sistema de responsabilidad objetivo en materia sancionadora tributaria como el que pretendería establecer el CT, vulnera garantías y derechos fundamentales, pues ya sabemos que nuestra Constitución exige que la responsabilidad sancionadora administrativa (tributaria) debe analizarse teniendo en cuenta los principios del Derecho Penal, en los que la Culpabilidad cumple un papel importantísimo en la determinación del ilícito”.

## **1.2.2. Principio de culpabilidad**

### **1.2.2.1. Concepto**

El concepto de responsabilidad en derecho administrativo difiere del de derecho penal. La persona que impone la disciplina debe demostrar que la violación de la ley fue causada por el comportamiento deliberado o negligente del sujeto sancionado, además de la necesidad objetiva de la violación. Es fundamental tener en cuenta el elemento subjetivo de culpabilidad o dolo que se considera en el derecho administrativo. (Solís; 2016).

Naquira Riveros, J (citado en Kunsemuller L, Carlos; 2001; Pág. 1080). Hace mención que la identificación del principio de culpabilidad ha sido claramente uno de los elementos más significativos en el crecimiento histórico de la teoría del delito.

Garrido, M (citado en Kunsemuller L, Carlos; 2001). Este principio, implica una limitación del poder punitivo del Estado, porque solamente puede castigar a quienes son responsables de un delito, y la pena debe ser proporcional a esa culpabilidad.

Para Laínez, A (2016) en los casos de sanciones administrativas, el Principio de Culpabilidad presupone la culpa o el dolo en la acción que sería sancionada. Porque sólo podrán ser sancionadas los sujetos físicos que sean responsables de hechos esenciales de infracción administrativa y aquellas cuya culpabilidad haya sido vinculada de algún modo.

Algo similar menciona Solís, E (2016); destacando el hecho de que el principio de responsabilidad estipula que no se puede adoptar una medida disciplinaria contra un sujeto pasivo si éste no ha actuado con culpa o dolo. Por lo tanto, si la persona actúa de forma responsable, no hay responsabilidad.

Warthon, M (2018) indica que en el principio de culpabilidad, el delincuente debe haber actuado voluntaria o culpablemente para ser considerado responsable de sus actos.

El principio de culpabilidad constituye que la condena no puede inculpar al sujeto por la mera ocurrencia de un efecto perjudicial, sino sólo en la medida en que el hecho lesivo pueda atribuírsele como hecho propio", dice la definición legal de culpabilidad. (García Cavero, P; 2015).

Asimismo, según Baca Oneto, V. (2010). La culpabilidad es el reproche que se destina a un individuo porque debería haber procedido de forma distinta a como lo hizo, para lo cual debería haber tenido la posibilidad de proceder de otra manera (por ende, no se le puede castigar por no haber ejecutado una conducta imposible).

Fernández, A (citado en Warthon 2018) está de acuerdo con la implicación del principio de que una infracción debe haberse realizado con dolo, culpa o negligencia para que se considere que se ha producido.

La noción de responsabilidad es absolutamente adaptable en el ámbito de la legislación sancionadora tributaria, por lo que el órgano sancionador debe establecer si el moroso tributario ha acreditado la comisión de la infracción con conocimiento o culpabilidad. (Bardales, P y De la Vega, B; 2006)

Además, sostienen que si se aplica una sanción objetiva a un contribuyente sin tener en cuenta las circunstancias singulares del deudor y el curso de acción razonable que podría sugerirse en un caso definido, se dictará un hecho tributario sancionador que no respeta los derechos constitucionales, lo que vulneraría el derecho a la presunción de inocencia.

Madau, Mario (2013) nos dice que puede observarse en la Sentencia del TC N° 003-2005-PI/TC (FJ 59 y 62), que el principio de culpabilidad se distingue los criterios de legalidad y proporcionalidad a pesar de no estar recogidos directamente en la Constitución. En consecuencia, existen defensas constitucionales que cuestionarían la decisión de objetividad de la infracción.

#### **1.2.2.2. El principio de culpabilidad en el ámbito tributario sancionador**

Según Bardales y De la Vega (2006). Las sanciones tributarias son un enunciado del IUS PUNIENDI del Estado y, como tales, tienen que respetar las restricciones constitucionales que les impiden menoscabar los derechos básicos de los morosos tributarios. El principio de culpabilidad es una de estas reglas que deben seguirse en el empleo de la potestad sancionadora tributaria.

Como consecuencia de la obligación automática de sanciones atribuidas por alguna razón que no sea conforme con el sostenido por la Administración tributaria, destaca también el hecho de que la necesidad de defender a los contribuyentes de embargos arbitrarios de bienes llevó a exigir la utilización del principio de culpabilidad en el contorno de la legislación sobre sanciones tributarias.

Agrega, Bardales & De la Vega que, en este sentido, El concepto de culpabilidad debe aplicarse al Derecho sancionador tributario para salvaguardar el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica de manera eficaz y segura.

Pues considera “necesaria la aplicación del principio de Culpabilidad al ámbito del Derecho Tributario Sancionador, en orden a limitar el ejercicio de una potestad sancionadora que no se ajusta a la Constitución, los principios constitucionales y al respeto de los derechos fundamentales de los deudores tributarios, entre los cuales se encuentra la exigencia o presencia de culpabilidad para la declaración de responsabilidad y consecuente imposición de una sanción”.

Por último, pero no menos importante, sostiene que una responsabilidad tributaria objetiva es inaceptable, ya que la Administración Tributaria no puede sancionar al contribuyente basándose únicamente en el resultado especificado en la norma que regula la infracción.

### **1.2.2.3. Responsabilidad objetiva y subjetiva**

#### **Responsabilidad objetiva**

Según nuestro CT, la transgresión se determinará de forma objetiva, por lo tanto, la voluntad o la intencionalidad no son necesarias (culpa o dolo) por parte del individuo para realizar una transgresión, pues, Dado que la comisión de la acción se establece objetivamente y no puede apreciarse su casualidad, no se requiere que exista la idea de que la acción desarrollada genera una infracción tributaria que deba ser condenada (Nima, Rey & Gómez; 2013).

Nieto, G (citado en Warthon C, Martha; 2018). Afirma que no es imprescindible demostrar que el acto del infractor ha sido ilícito para castigarle por ello, porque la responsabilidad objetiva se refiere a la simple infracción de una norma.

Según la definición de responsabilidad objetiva, no es necesario que un acto se realice con dolo o culpa para que se considere una infracción. Esto no afecta a la ausencia de causas eximentes de responsabilidad ni a la exigencia de concurrencia de otros elementos. (Tirado Barrera, José; 2019)

Para Restrepo Mario (2021) La responsabilidad objetiva se basa en la causa real de la lesión, o del daño, y no tiene en cuenta la intención del sujeto activo de la actividad. Dicho de otro modo, tanto si el daño se gestionó correctamente como si no, se supone automáticamente responsable al agente que lo causó.

Por último, Rodríguez Alessandri (citado en Galvis Andrés; 2019) menciona que la responsabilidad objetiva no se tiene en cuenta en absoluto la actuación o culpabilidad del sujeto; en este supuesto, el daño causado es el único y exclusivo factor. La responsabilidad se genera por el hecho dañoso, no por el hecho culpable o doloso, simple y llanamente.

#### **Responsabilidad subjetiva**

Sugiere que el concepto de culpabilidad se aplica plenamente. El criterio de que la persona que administra el castigo debe haber actuado con dolo para que su proceder se considere delictiva es similar al requisito de que se inflija un daño. (Warthon C, Martha; 2018).

Restrepo Mario (2021) explica que para asignar el resultado lesivo a un único sujeto activo, la consideración de su esfera volitiva, que está formada por la esfera cognitiva y la capacidad de autorregular su acción, es necesaria para determinar la culpabilidad subjetiva.

Rodríguez Graciela (citado en Galvis Andrés; 2019) afirma que el comportamiento antijurídico es donde la responsabilidad subjetiva descubre el ingrediente que crea la responsabilidad. Es decir, es necesario establecer que un daño es el resultado de un comportamiento humano intencional con variables de atribución subjetiva además de probar su existencia.

Galvis Andrés; 2019, dice que la culpabilidad subjetiva sólo se produce cuando el incidente adverso es el resultado de su propia culpa o intención; siempre implica la intención del autor. En consecuencia, será necesario examinar el comportamiento del sujeto. Además, el individuo debe haber pedido o previsto el resultado de su actividad ilícita para que la pena sea aplicable.

– **Dolo:**

Es el deseo de llevar a cabo el acto previsto y provocar así los efectos que previamente se imaginaba que se derivarían de sus actos. (Gurucelain, B; s/f)

Según Jiménez de Asúa (citado en Vega G, Jesús; 2003). Es el resultado típicamente antijurídico, con la intención de actuar y representando el resultado exigido o ratificado, sabiendo que se ha infringido el deber, conociendo las circunstancias reales y la trayectoria fundamental de la interacción causal que existe entre la expresión humana y la permuta en el mundo exterior.

– **Culpa:**

Se describe como la falta de finalidad del sujeto activo de ocasionar los efectos que provoca el acto que realiza, por lo que se afirma que no se representó mentalmente las consecuencias de su acción. (Gurucelain, B; s/f)

Si el agente comete un acto sin intención de dar lugar a un resultado delictivo típico, pero lo hace de todos modos al no tomar las precauciones necesarias a pesar de que el incidente era previsible y evitable, entonces hay culpa y el agente puede ser declarado culpable sobre la base de las pruebas presentadas. (Vega García, J; 2003)

Finalmente recalcar que según Bardales y De la Vega, afirman que “la presencia del dolo y la culpa en la conducta infractora constituye el núcleo o esencia del principio de Culpabilidad en el Derecho Sancionador administrativo”.

#### **1.2.2.4. Principios del principio de culpabilidad**

Según Solís, E (2016). La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, que mencionaremos a continuación, ha reconocido los siguientes principios, de los que se deriva el fundamento de responsabilidad: la imposición del dolo o la culpa: coexistencia de dolo o culpa, personalidad de las sanciones: en cuanto a la persona que incurrió en el comportamiento antijurídico, existe una responsabilidad personal y responsabilidad por el hecho: la responsabilidad no se asigna en función del autor, sino de la implicación de éste en el acto.

#### **1.2.2.5. Eximentes y atenuantes de responsabilidad por infracciones**

El Modelo de Código Tributario del CIAT (2015) fundamenta una serie de presunciones en virtud de las cuales se exime de responsabilidad al contribuyente, aunque el incumplimiento fuera evidente desde una perspectiva ajena. A continuación, describimos estas presunciones:

- Cuando la llevan a cabo personas incapaces de tomar decisiones en materia fiscal.
- Fuerza mayor o caso fortuito.
- Cuando un grupo toma una medida, para los que se guardaron el voto o no asistieron a la asamblea en la que se tomó la disposición.
- Cuando ha funcionado en un marco de subordinación jerárquica, siempre que la orden no parezca una flagrante violación fiscal.
- Tras prestar la debida atención al cumplimiento de los compromisos fiscales. Entre otras hipótesis, se presumirá que se utilizó la atención exigida cuando el deudor se comportó de acuerdo con una interpretación razonable de la ley o cuando modificó su conducta para cumplir las normas establecidas por la administración.
- Cuando son resultado de un fallo técnico en los sistemas de información de apoyo que la administración tributaria ofrece ayuda a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones.

La Guía Práctica sobre el procedimiento administrativo sancionador (2017). Establece en un supuesto de exclusión de responsabilidad (condiciones eximentes) o en condiciones atenuantes, que el órgano administrativo debe tener en cuenta las circunstancias.

Para tal efecto, deben entenderse los atenuantes y eximentes de culpabilidad enumeradas en el art. N° 255° de la Ley N° 27444:

- a) Las siguientes circunstancias eximen de responsabilidad a los infractores:

- La fuerza mayor o caso fortuito comprobado.

Según Vidal Ramos (citado en Neyra, C; 2018). Se conoce una situación en el que no existe ni voluntad directa ni indirecta, ni autoridad moral.

- Cumplir una obligación impuesta por la ley o hacer uso del derecho a la legítima defensa.

Neyra, C (2018). Menciona que la ley impide una determinada conducta, pero, por otro lado, la reconoce.

Por ejemplo: Aunque un agente de policía está obligado a detenerme cuando un juez le ha dado una orden judicial, tengo derecho a la libertad de circulación.

- La incapacidad mental debidamente comprobada.

Neyra, C (2018). En este contexto, La culpabilidad en este contexto significa que debe determinarse si la persona que recibe la medicación tiene capacidad mental para responder de sus actos ante un tribunal.

- Por mandato de autoridad consignada en ejercicio de sus empleos.

Según Neyra, C (2018). Debe cumplir estas dos condiciones para parecer legítima: (i) el subordinado debe poder llevar a cabo la acción solicitada por el superior; y (ii) la solicitud debe ser expresa y parecer respaldada por los procedimientos legales requeridos.

- Un error administrativo o provocado por una normativa administrativa turbia o inadecuada.

Nieto (citado en Neyra, C; 2018) menciona que esto ocurre cuando el gobierno dice a los presuntos infractores cómo deben comportarse y luego los multa por ello.

b) Los siguientes términos servirán como circunstancias favorables de la culpabilidad por trasgresiones:

- Si se inicia un proceso administrativo sancionador y el infractor reconoce claramente su culpabilidad por escrito.

- Cuando una multa es la sanción adecuada, se rebaja a una cantidad que sea al menos la mitad de esa cantidad.

- Otros definidos por una norma particular.

### **1.2.3. Resoluciones del tribunal fiscal y sentencias del tribunal constitucional**

Esta investigación se complementa con las RTF y las STC, que tienen en cuenta el concepto de culpabilidad en los problemas fiscales.

1. **RTF 039-3-98, que cita a la RTF 082-3-97 del 18 de Enero de 1997**, donde el Tribunal Fiscal precisa que “ si bien es cierto que de acuerdo al artículo 165, las infracciones tipificadas en el Código Tributario son predominantemente objetivas, por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor

omitió intencionalmente sus deberes o si lo hizo por negligencia, también es cierto que ello no obsta para que si se probase alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o derecho, ajena a la voluntad del contribuyente, la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo, así lo establece gran parte de la doctrina como reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal.”

2. **RTF 904-3-98**, la cual en uno de sus considerandos expresa “Que por otro lado, debe señalarse que si bien es cierto que las infracciones tipificadas en el Código Tributario son predominantemente objetivas conforme al artículo 165, también lo es que puede darse el caso de la existencia de ilícitos penales que dan lugar al incumplimiento de las obligaciones formales sancionadas con carácter absoluto de acuerdo con el mencionado artículo.” En las conclusiones de esta misma resolución, el Tribunal concluye que una vez concluido el proceso penal, determinaría la existencia de un acto doloso que habría excedido la diligencia ordinaria del contribuyente para el cumplimiento de su obligación formal.

3. **Expediente N° 2050-2002-AA/TC del Tribunal Constitucional** se ha indicado que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el derecho administrativo sancionador.

4. **Expediente 2868-2004 AA/TC del Tribunal Constitucional** ha reconocido el criterio por el cual la potestad sancionadora del Estado tanto en el ámbito penal como administrativo se rigen por la imputación subjetiva.

#### **1.2.4. Legislación comparada**

España: aunque podemos confirmar la necesidad de aplicar la teoría de la responsabilidad subjetiva en materia fiscal, la Ley General Tributaria no afirma explícitamente el principio de culpabilidad. En cambio, podemos inferir que este principio está implícitamente reconocido en el artículo 183, que establece que "cualquier grado de negligencia" es el grado mínimo de culpabilidad requerido para cometer una infracción tributaria (Casado, A; 2021).

Venezuela: en cuanto a las infracciones y multas, el Código Orgánico Tributario (COT) considera la culpabilidad como una estadística delictiva pertinente que establece la presunción de responsabilidad. De esta manera, al momento de determinar la sanción apropiada, se debe tomar en cuenta la presencia de circunstancias atenuantes o agravantes, el nivel de culpabilidad del infractor y su formación cultural. Según el COT (2001), los artículos 95 y 96 definen las siguientes situaciones (Ramírez, Luzardo, Molina et-al; 2014).

Cuadro 1. Circunstancias agravantes y atenuantes a considerar en la graduación de sanciones.

Circunstancias agravantes	Circunstancias atenuantes
1. La reincidencia	1. El grado de instrucción del infractor.
2. La condición del funcionario público que tengan sus coautores o participes.	2. La conducta que el autor asuma para dilucidar los hechos.
3. La cantidad monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito.	3. La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario
	4. El cumplimiento de las obligaciones omitidas que puedan dar lugar a la imposición de la sanción.
	5. El cumplimiento de la normativa relacionada a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.
	6. Las otras circunstancias que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales.

Fuente: Elaboración propia, a partir del Código Orgánico Tributario (2001).

## Materiales y métodos

### .Tipo y nivel de investigación

El objetivo principal de la investigación, que adopta un enfoque cualitativo, fue investigar cómo se aplica el principio de culpabilidad en el régimen de sanciones fiscales.

La investigación cualitativa recoge datos no cuantificables basados en observaciones del comportamiento para su posterior interpretación. Su objetivo es describir las características de un hecho o fenómeno. Obtener experiencias, conversaciones y documentaciones en su contenido original es el objetivo de la investigación cualitativa. Barbour (citado en Escudero S, Carlos & Cortez S, L; 2017)

Con el fin de adquirir datos cruciales para el tema del estudio, se creó un contenido analítico centrado en una amplitud documental de todas las fuentes bibliográficas, decisiones de tribunales fiscales y sentencias de tribunales constitucionales.

### 2.2. Diseño de investigación

Dado que nos basamos a estudiar y observar las situaciones en su contexto natural, el tipo de diseño del estudio será no experimental.

### 2.3. Población, muestra y muestreo

Se utilizó información recogida sobre procesos sancionadores y el concepto de culpabilidad; en este estudio no se utilizó ninguna técnica de muestreo.

### 2.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.

Para comprender, observar además de reconocer el significado de los componentes que integran los documentos y clasificarlos para la investigación, se utilizó enfoques de análisis y estudio documental.



Para recoger los datos se utilizaron las siguientes herramientas:

- Fichaje: se adoptó un enfoque organizado o sistemático para recopilar los datos relativos a las variables del estudio.
- Análisis de documentos: se examinaron los datos relativos al tema del estudio.
- Juicios de expertos: se realizó para obtener información de primera mano, expertos en el tema.

## 2.5. Procedimientos

Para examinar y analizar la información recopilada con los instrumentos adecuados y decidir las conclusiones de la investigación, se recurrió a la técnica de recolección de información.

## 2.6. Plan de procesamiento de datos y análisis de datos

La información se examinó mediante un análisis documental, así como información de fuentes bibliográficas, libros, artículos, revistas, repositorios, bibliotecas virtuales, páginas de entidades públicas nacionales e internacionales, así como el juicio de expertos que se realizó para dar una fundamentación teórica suficiente al tema de investigación.

## 2.7. Consideraciones éticas

La autenticidad de la información es un criterio que se tiene en cuenta para la siguiente investigación; desde la recogida del material hasta su presentación, emplear fuentes fiables permitió una evaluación y un análisis objetivos y veraz.

## 2.8. Operacionalización de variables

VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	
PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO	Potestad Tributaria	Facultad de la administración.	
	Límites de la potestad tributaria	Garantía del contribuyente.	
	Determinación de la infracción tributaria	Objetiva	
	Principios de la potestad sancionadora tributaria	Legalidad	
		Tipicidad	
		Non bis in ídem	
		Proporcionalidad	
	No concurrencia de infracciones		
	Otros principios aplicables		
VULNERACION DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD	Responsabilidad	Objetiva	
		Subjetiva	
	Principios	Exigencia de dolo o culpa	
		Personalidad de las sanciones	
		Responsabilidad por el hecho	
	Eximentes de responsabilidad	Caso fortuito o la fuerza mayor	
		Incapacidad mental debidamente comprobada.	
		El error inducido.	
		La subsanación voluntaria.	
	Atenuantes de responsabilidad	El infractor reconoce su responsabilidad.	
En los casos en que la sanción aplicable sea una multa esta se reduce hasta un monto no menor de la mitad de su importe.			
Otros que se establezcan por norma especial.			

## 2.9. Matriz de consistencia

### Título: El procedimiento sancionador tributario administrativo y la vulneración del principio de culpabilidad.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	OBJETIVO DE LA INVESTIGACION	HIPOTESIS DE INVESTIGACION	VARIABLES DE ESTUDIO	DIMENSIONES	INDICADORES	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION		
<p><b>1. Problema general</b></p> <p>¿Vulnera el procedimiento sancionador tributario administrativo, al principio de culpabilidad?</p>	<p><b>1. Objetivo general</b></p> <p>Determinar si el procedimiento sancionador tributario administrativo, vulnera al principio de culpabilidad.</p>	<p>Si vulnera el procedimiento sancionador tributario administrativo al principio de culpabilidad.</p>	<p><b>Variable Independiente:</b></p> <p>Procedimiento sancionador tributario administrativo</p>	Potestad Tributaria	- Facultad discrecional.	<p><b>Tipo y nivel de investigación:</b> Básica y Cualitativa.</p> <p><b>Diseño de investigación:</b> La investigación es no experimental.</p> <p><b>Técnicas e instrumentos de recolección de datos:</b> análisis, estudio documental y juicio de expertos.</p> <p><b>Procedimientos:</b> análisis de la información obtenida con los instrumentos respectivos.</p>		
				Limites de la potestad tributaria	- Garantía del contribuyente.			
				Determinación de la infracción tributaria	- Objetiva			
				Principios de la potestad sancionadora tributario	- Legalidad - Tipicidad - Non bis in idem - Proporcionalidad - No concurrencia de infracciones. Y otros principios aplicables.			
			<p><b>2. Objetivos específicos</b></p> <p>- Analizar el principio de Culpabilidad en materia tributaria y administrativa. - Analizar el procedimiento sancionador tributario administrativo. - Proponer la modificación del artículo 165 del Código Tributario para considerar el principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario</p>		<p><b>Variable Dependiente:</b></p> <p>Vulneración del principio de Culpabilidad</p>		Responsabilidad	- Objetivo - Subjetiva
							Principios	- La exigencia del dolo o la culpa. - Personalidad de las sanciones. - Responsabilidad por el hecho.
							Eximentes de responsabilidad	- Caso fortuito o la fuerza mayor. - Incapacidad mental debidamente comprobada. - Error inducido. - Subsanción voluntaria.
							Atenuantes de responsabilidad	- El infractor reconoce su responsabilidad. - En los casos en que la sanción aplicable sea una multa esta se reduce hasta un monto no menor de la mitad de su importe. - Otros que se establezcan por norma especial.

## Resultados y discusión

Las técnicas de recopilación de datos empleadas en este proyecto de investigación incluyeron el análisis y estudio de documentos, así como entrevistas con expertos en la materia de los sectores público y privado. La entrevista aplicada a expertos fue estructurada con 9 preguntas abiertas, las cuales se recogió la percepción de los entrevistados acerca del procedimiento sancionador tributario administrativo y el principio de culpabilidad; dichas preguntas fueron realizadas en el mes de Agosto y Setiembre de 2023. Las cuáles se detallan a continuación de acuerdo a los objetivos planteados.

**Para el primer objetivo, analizar el procedimiento sancionador tributario administrativo,** se aplicaron cuatro preguntas a expertos.

Como primera pregunta tenemos. ¿Considera que la Administración Tributaria al utilizar su facultad discrecional impone sanciones arbitrarias e irrazonables, sin antes haber agotado todas las pruebas posibles? Señale por qué.

Como señala un especialista de la Administración Tributaria “ *Se debe tener en consideración que la configuración de las infracciones y posteriores sanciones que efectúan los servidores públicos se realizan de forma objetiva, dado que para configurarlas verifican la existencia del desacato de las obligaciones tributarias que tiene el Contribuyente; no obstante, esta facultad de sancionar, no se podría decir que es ilimitada o que puede ser ejercida en forma arbitraria, toda vez que se encuentra limitada por los derechos y garantías señalados en la Constitución y en la Ley, además por los principios generales del derecho*”.

Otro experto de la Administración afirma “*No estan siendo arbitrarias, pues la Administración Tributaria por el contrario viene aplicando su facultad discrecional para aplicar ciertos incentivos para aquellos contribuyentes que cumplen con subsanar las infracciones de manera voluntaria y que cumplan con los criterios establecidos en las diferentes resoluciones de superintendencia*”.

Asimismo, un especialista del sector privado respondió que “ *no esta siendo arbitraria; ya que toda infraccion debe estar tipificada en el codigo tributario para ser sancionada y por lo tanto la facultad discrecional no puede utilizarse para sancionar o determinar infracciones no tipificadas en las normas triutarias y legales*”.

Sin embargo, otro experto también de la Administración nos detalla lo siguiente “*De conformidad con el Código Tributario, la imposición de infracciones tributarias se determina de manera objetiva, esto es, la Administración Tributaria impone sanciones con la sola verificación del incumplimiento de alguna obligación tributaria pasible de infracción, sin que para ello influya la intensionalidad del contribuyente.*

*Así pues, la aplicación irrestricta de lo indicado en el CT podría conllevar a la arbitrariedad e irrazonable de la facultad sancionadora; aunque cabe señalar que los funcionarios públicos están sujetos al principio de legalidad, por lo que se encuentran obligados a cumplir y aplicar lo dispuesto en la Constitución, leyes y reglamentos.”*

Y por último, un experto del sector privado afirma que *“LA SUNAT efectivamente en la realidad aplica criterios discrecionales y ante la ausencia de legalidad y tipicidad aplica una sanción que contraviene con los principios sancionadores antes citados”*.

Como resultado a esta pregunta la mayoría de los expertos afirman que no está siendo arbitraria la Administración al aplicar sanciones, porque se basan en que el Código Tributario expresa textualmente el carácter objetivo de las infracciones; pues, si existe infracción se determina la sanción correspondiente estipulada en las normas tributarias. Sin embargo, en una minoría unos expertos hacen hincapié, en que la aplicación irrestricta o sin límites del Código Tributario podría llevar a la arbitrariedad; comentario que se apoya porque la Administración tributaria no tendría solo que basarse en lo objetivo; si no que debería evaluar los factores por lo que el contribuyente no pudo cumplir con su obligación tributaria, siempre y cuando exista información fehaciente, veraz y oportuna como pruebas, en defensa del contribuyente.

Ya que la facultad tributaria, es una potestad legal que debe utilizarse en conjunto con otros principios constitucionales, así como con las normas formales y sustantivas de fiscalidad establecidas en la Constitución. Estas normas rigen y limitan la actividad legislativa en materia fiscal. Estas directrices restringen esencialmente el uso de la potestad tributaria estatal (Peralta Carlos; 2015).

Por ende; la SUNAT, no debería solamente limitarse a lo determinado en el CT, porque como afirma Peralta, también se deberían analizar otros principios constitucionales, para no caer en arbitrariedad.

La segunda pregunta planteada fue la siguiente:

*¿Existe un procedimiento sancionador regulado para la imposición de sanciones tributarias que respalden las garantías que tiene el contribuyente ante una sanción?*

En relación a esta pregunta los expertos nos detallan lo siguiente:

Un experto en el sector privado nos señala que *“si existe un procedimiento sancionador para garantizar el debido proceso”*.

En el mismo sentido, otro experto del sector público afirma que *“El procedimiento sancionador se encuentra determinado actualmente en Libro IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, respaldado por el*

*principio constitucional del deber de contribuir de los contribuyentes y las garantías señaladas en la Constitución Política del Estado”.*

Para otro experto de la Administración *“El artículo 112 señala cuales son los procedimientos tributarios no advirtiéndose un procedimiento sancionador tributario; no obstante, la imposición de las sanciones tributarias se efectúan como resultado de los procedimientos señalados en el referido artículo, las mismas que deben estar sujetas a los principios de la potestad sancionadora establecidos en los artículo 168° y 171° del referido Código”.*

Un experto en el sector privado nos respondió que *“si existe y esto esta regulado en la Ley N° 27444- Ley del Procedimiento Administrativo General, y en el CT en sus artículos 166 al 184 se regulan los procedimientos de actuación de la facultad sancionadora de la SUNAT”.*

No obstante, un experto de la Administración menciona que *“teniendo en consideración el art. 112 del CT que señala los procedimientos tributarios, así como de una lectura respecto a las disposiciones de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria y del Libro Cuarto -Infracciones. Sanciones y delitos- del citado código, no se advierte que exista en puridad un procedimiento sancionador tributario; y si bien la Ley del Procedimiento Administrativo General ha regulado un procedimiento sancionador administrativo regulado, en este no resulta aplicable para el ambito del derecho tributario, de conformidad con la Norma IX del Código Tributario”.*

Como se puede analizar casi todos los expertos afirman que si existe un procedimiento sancionador regulado, señalando que está estipulado en el art. 112 del CT, en el cual sólo se mencionan los procedimientos tributarios como el procedimiento de fiscalización, cobranza coactiva, contencioso - tributario y no contencioso.

Pero no regula un procedimiento sancionador en el cual se establezcan las actuaciones o procesos, con los que la administración tributaria trabajaría al momento de emitir una sanción, garantizando el derecho a un debido procedimiento administrativo. Como también lo menciona uno de los expertos de la Administración en párrafos anteriores. Sin embargo; este procedimiento si está estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444; y que como menciona dicho experto no resulta aplicable para el ámbito tributario.

El tener un procedimiento sancionador tributario establecido, hace que el contribuyente este pendiente desde el inicio hasta la emisión de la resolución que le pone fin. De no ser así, se produciría un importante deterioro de las protecciones fundamentales de los contribuyentes, como la obligación de opinar sobre los asuntos derivados del expediente o el derecho a ser oído antes de que se dicte la resolución.

La tercera pregunta para analizar el objetivo fue: ¿Esta de acuerdo con lo establecido por el Código tributario en su artículo 165, donde se establece que la determinación de la infracción tributaria sea objetiva? Señale por qué.

Un experto en el sector privado señala lo siguiente *“si, porque toda infracción debe estar tipificada en el código tributario y debe basarse en hechos reales mas no en suposiciones”*.

Un experto en la Administración afirma que *“Sí, la imposición de infracciones por parte de la Administración Tributaria no puede ser establecida por criterios subjetivos, por el contrario se tendría que establecer sanciones pecunarias a los contribuyentes cuando se comprueba de manera objetiva y el hecho sancionado pueda ser demostrado con las pruebas suficientes y competentes”*.

Sin embargo, otro experto de la Administración Tributaria nos responde que *“Se debe tener en consideración que el Código Tributario y los demás preceptos normativos tributarios han establecido las obligaciones tributarias que tienen los contribuyente por lo que su incumplimiento acarrea la tipificación de una infracción y por tanto una sanción, por ser su determinación objetiva; sin embargo, tal como lo ha indicado el Tribunal Fiscal, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo, es decir no debería aplicarse de manera absoluta la objetiva, por lo que soy de la opinión que debería de existir excepciones en el que se analice la intensionalidad, como por ejemplo en los que la causa pueda ser por caso fortuito o fuerza mayor”*.

Del mismo sentido tenemos a otro experto de la Administración, quien nos dice que *“La determinación objetiva de las infracciones, por lo mínimo, debería tener excepciones en el que se analice la intensionalidad (subjetividad) de incurrir en la infracciones. Ahora bien, sería ideal un cambio en la determinación de las infracciones, pasando de la objetividad a la subjetividad en la determinación de estas; sin embargo tal cambio implica una reforma profunda no solo a nivel normativo con la implementación del un procedimiento sancionador tributario que recoja, entre otros, los principios del debido procedimiento, de defensa y de culpabilidad, sino también en la concepción y el trabajo de los aplicadores u operadores de la norma tributaria”*.

Finalmente, del mismo modo un experto en el sector privado opina que *“no esta de acuerdo, porque el criterio objetivo deja de lado el criterio subjetivo y desconoce factores que pueden influir en el incumplimiento del administrado y que esta dado por razones de caso fortuito o fuerza mayor”*.

La mayoría de expertos, mencionan que debe ser evaluado el criterio subjetivo, pues, debería existir excepciones, donde se evalúe, porque el contribuyente cometió la infracción tributaria. Existen situaciones que salen de control y que deben ser evaluadas por la Administración, como el caso fortuito y de fuerza mayor. Como menciona Bravo, J (2013), la aplicación de infracciones objetivas, son un ejemplo notable del uso exagerado e injusto de la potestad sancionadora en los procedimientos tributarios.

Además, el que nuestro sistema tributario no tome en cuenta el principio de culpabilidad al momento de ejercer la facultad sancionadora no debería restringir su atención en los casos en que el individuo no haya tenido la finalidad de realizar la infracción (Saavedra, R; 2017)

El hecho que el Código Tributario no aplique el criterio subjetivo en el ejercicio de poder punitivo, esto no debería restringir su uso en circunstancias en las que el contribuyente no tenía intención de infringir la ley; y tenga las pruebas para demostrar que no fue con intención de perjudicar al fisco.

La última pregunta realizada para este objetivo fue: Los principios del procedimiento sancionador tributario administrativo son los siguientes: tipicidad, legalidad, Non bis in ídem, proporcionalidad y no concurrencia de infracciones. ¿Considera que el principio de culpabilidad debe incluirse como principio de este procedimiento de la potestad sancionadora tributaria?.

Según un experto de la administración *“las obligaciones tributarias de los contribuyentes se encuentran plenamente definidas en los preceptos normativos tributarios, por lo que corresponde a ellos tener la debida diligencia a efectos de cumplir con ellas, por lo que la determinación de las infracciones es el resultado de su no accionar, por tanto incorporar el principio de culpabilidad como garantía del procedimiento de la potestad sancionadora tributaria implicaría condicionar su configuración a acreditar la existencia o no de la culpa, por tanto, considero que no deberíamos apartarnos de la determinación objetiva de las infracciones para priorizar la determinación subjetiva”*.

De igual manera, otro experto del sector privado nos resume su respuesta en lo siguiente: *que no se debería incluir al principio de culpabilidad “ porque la culpabilidad estaría mas relacionado con el delito tributario”*.

En el mismo sentido otro experto en la Administración Tributaria nos detalla que *“según la RAE, la definición del principio de culpabilidad se refiere al principio jurídico en virtud del cual no hay responsabilidad penal sin dolo o imprudencia, principio utilizado en el ámbito penal; en tal sentido, el mencionado principio obedece a criterios subjetivos que son valorados en el ámbito judicial para establecer la intencionalidad o no de cometer el delito”*.

*Además el experto agrega que incluir este principio en el procedimiento sancionador tributario sería opuesto a lo señalado en el art. 165° del CT; sin embargo, pueden materializarse circunstancias no atribuibles al contribuyente que incidan en la materialización de la infracción tributaria que debe ser asunto de análisis por la Administración Tributaria en cada caso en particular”.*

En cambio un experto de la Administración afirma lo siguiente *“Consideramos que sí debería incluirse; no obstante, para ello debería modificarse otras normas como la del art. 165 del CT., o por lo menos establecerse claramente que dicho principio resultara preponderante al momento de la determinación de infracciones”.*

Finalmente, del mismo modo un experto del sector privado dice lo siguiente *“Considero que sí, debido que ello permite considerar una situación atípica que impida que el administrado cumpla su obligación como lo había previsto, pero que una situación fortuita o de fuerza mayor, le impidió realizarlo”.*

Como respuestas de los expertos, tenemos a dos de ellos, consideran que no ven necesario apartarse de la determinación objetiva; porque implicaría condicionar su configuración a acreditar la existencia o no de la culpa. El hecho de que este sistema sea más sencillo y cómodo que uno basado en la responsabilidad subjetiva también puede ser la razón, aunque no se defiendan los derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, la mayoría de expertos afirman que sí debería incluirse el principio de Culpabilidad en el ámbito tributario; de los cuales compartió sus apreciaciones. Pues para ello, se debería realizar un cambio en el artículo 165 del Código Tributario como lo menciona uno de ellos.

Cabe mencionar que las sanciones tributarias son un enunciado del IUS PUNIENDI del Estado y, como tales, tienen que respetar las restricciones constitucionales que les impiden menoscabar los derechos básicos de los morosos tributarios. El principio de culpabilidad es una de estas reglas que deben seguirse en el empleo de la facultad sancionadora tributaria (Bardales, De la Vega; 2006).

Pues existen situaciones justificadas que la Administración debería analizar antes de imponer una sanción, mas cuando el contribuyente por alguna razón de fuerza mayor tuvo una infracción. Por otro lado, la teoría opuesta de la responsabilidad objetiva rige nuestro ordenamiento jurídico, según las posiciones adoptadas por la Administración y el Tribunal Fiscal.



**Para el segundo objetivo, analizar el principio de culpabilidad en materia tributaria y administrativa**, se aplicaron a los expertos las siguientes preguntas; de las cuales los resultados fueron los siguientes:

¿Considera que el principio de culpabilidad garantiza los derechos del contribuyente en materia tributaria? Señale por qué.

Un experto de la Administración respondió lo siguiente *“No considero que incorporar al principio de culpabilidad garantiza los derechos de los contribuyentes, toda vez que la facultad de la Administración Tributaria se halla restringida por las garantías y derechos determinados en la Constitución y en la Ley además por los principios generales del derecho”*.

Del mismo modo, contestó lo siguiente otro experto de la Administración *“No, considero que la administración Tributaria viene aplicando criterios objetivos en la determinación de sanciones, establecidas de manera objetiva y con las pruebas suficientes y competentes; además, se vienen aplicando la facultad discrecional al no sancionar cuando se cumplen criterios establecidos en resoluciones de superintendencia sobre la materia”*.

Por otro lado, en el sector privado un experto nos menciona que *“si, porque la sanción solo puede sostenerse con la verificación de la responsabilidad subjetiva y no sería constitucional que una persona sea multada por un acto o deber jurídico que no le sea imputable”*.

En este mismo sentido tenemos a un experto de la Administración quien señala lo siguiente *“Consideramos que la inclusión del principio de culpabilidad cautelaría mejor los derechos de los contribuyentes en el plano sancionador tributario; así como la incorporación de los principios del debido procedimiento y de defensa pero matizados para su aplicación a nivel administrativo tributario”*.

Igualmente, en el sector privado otro experto nos dice *“Considero que si porque ello permitirá que el administrado puede exponer sus argumentos de imposibilidad que no le permitió cumplir su obligación”*.

La mayoría de los expertos en esta pregunta, mencionan que la aplicación del principio de culpabilidad en materia tributaria, si garantiza el respeto de los derechos de los contribuyentes; la cual comparto, al igual que Gamba Valega, quien afirma que *“un sistema de responsabilidad objetivo en materia sancionadora tributaria como el que pretendería establecer el Código Tributario, vulnera garantías y derechos fundamentales, pues ya sabemos que nuestra Constitución exige que en la responsabilidad sancionadora administrativa (tributaria) debería analizarse teniendo en cuenta los principios del Derecho Penal, en los que la Culpabilidad cumple un papel importantísimo en la determinación del ilícito”*; claro que al incorporar al principio de Culpabilidad en materia tributaria, tendría que tener algunos matices.

Otra pregunta planteada fue: ¿Considera que se debería analizar el dolo y la culpa en materia tributaria, antes de una sanción? Señale por qué.

Un experto del sector privado respondió que *“Considera que en materia tributaria puede analizarse ambos debido que ello permitira garantizar si el administrado ha realizado una situación para provocar su incumplimiento, es decir dicho análisis nos conduce a verificar la existencia de actos producidos con dolo y/o culpa que preteden justificar un incumplimiento que bien podría haberse evitado por las maximas de la experiencias”*.

Del mismo modo, otro experto del sector privado resumen su respuesta en *“si, porque no es posible la imputacion de una sancion sin la constatacion de algun grado de dolo o culpa”*.

Por otro lado, un experto en la Administración Tributaria menciona que *“Al aplicar su facultad sancionadora, la Administración Tributaria está en la obligación en analizar todas las circunstancias que conllevó a la materialización de la infracción; si bien, el Código Tributario establece criterios objetivos al momento de determinar una sanción pecunaria, tambien se pueden analizar circunstancias no atribuibles al contribuyente, donde se pueda demostrar de manera objetiva que no existió dolo por parte del contribuyente para cometer la infracción y que esta obedece a circunstancias ajenas”*.

Otro expero de la Administración menciona que *“Considera que la culpa podría ser materia de analisis en la determinación de infracciones como excepcion”*.

Y por ultimo, un experto también de la Administración expresa lo siguiente *“Es pertinente indicar que el derecho penal y el derecho sancionador administrativo no son equivalentes, por lo que todos los principios e instituciones propias del derecho penal resultan aplicables al derecho sancionador administrativo, siendo además que los que resultan aplicables deben ser matizados para su incorporación en este último derecho; en ese sentido, consideramos que la culpa podría ser materia de analisis en la determinación de infracciones mas no la del dolo, dado que es una institución eminentemente penal”*.

De acuerdo a los resultados obtenidos, todos los expertos consideran que la Administración Tributaria si debe analizar todo el contexto que llevó a la infracción, estando a favor de dar la oportunidad a que el contribuyente pueda hacer su defensa ante la situación.

Sin embargo, recalcar que un experto si hizo hincapie que el dolo más se considera como una institución penal. Por lo tanto, para un mejor entendimiento la RAE nos detalla el concepto de cada uno.

Dolo: es el deseo intencionado de infringir la ley aunque sepas que está mal.

Culpa: es la acusación que se hace a alguien por algo que hizo debido a cómo se comportó.

Dicho esto, tenemos que resaltar que el dolo y la culpa se evalúan juntos para poder examinar la culpabilidad en su actuar del contribuyente, pues con la finalidad de aplicar una sanción válida y garantizar los derechos de los deudores tributarios.

Además que el dolo y la culpa en la conducta del contribuyente constituye el núcleo o esencia del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo. (Bardales y De la Vega).

La siguiente pregunta fue: Considera usted que en materia tributaria se debería analizar eximentes y atenuantes de responsabilidad, antes de sancionar una infracción realizada por el contribuyente?. Señale por qué. Mencione los eximentes y atenuantes que consideraría usted.

Un experto de la Administración nos dice textualmente que *“No, en el ámbito tributario la imposición de infracciones obedecen principalmente a criterios objetivos; además, existe el régimen de gradualidad regulado en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y normas modificatorias, que otorgan rebajas principalmente cuando el contribuyente subsana la infracción y paga la multa antes de la notificación de la Administración Tributaria”*.

Sin embargo, otro experto de la Administración Tributaria responde que *“Considero que deberían incorporarse eximentes en la determinación de infracciones y sanciones, los mismos que podrían ser las imputables por casos fortuito o fuerza mayor, entre otros. No obstante, tenemos que tener en consideración que actualmente existen atenuantes en cuanto a la determinación de las sanciones, tales como la gradualidad de sanciones y la aplicación de la facultad discrecional de no aplicar sanciones, las mismas que se encuentran reguladas mediante Resoluciones de Superintendencia, a manera de ejemplo la Resolución de Superintendencia 180-2012/SUNAT, entre otras”*.

Del mismo modo, otro experto del sector privado alega que *“Si se debería analizar, debido que antes situaciones de inseguridad, riesgo y desastres naturales se presenta una causa impredecible que impide cumplir con la obligación y por esa razón existen hechos que acreditan la imposibilidad material de no poder cumplir con la obligación. Por ejemplo cuando se produce un robo del dinero que serviría para cumplir con la obligación del pago del tributo, además puede darse el caso que exista un fenómeno natural que impida recurrir al lugar destinado para el pago por ejemplo. Por esa razón se debe analizar el hecho que ha generado el incumplimiento”*.

Otro experto del sector privado afirma que *“la ley de procedimiento administrativo general ha señalado principios que rigen la potestad sancionadora de todas las entidades públicas y considerando ello la administración tributaria esta autorizada para analizar eximentes y atenuantes de responsabilidad”*.

Por último, otro experto de la Administración responde lo siguiente *“Considera que si debería incorporarse en el Código Tributario eximentes y atenuantes en la determinación de infracciones y sanciones, lo cual matizaría un poco la objetividad de las infracciones.*

*Entre las eximentes que podría señalarse serían las de caso fortuito o fuerza mayor; cuando el incumplimiento de una obligación esté sujeto al actuar de un tercero, entre otros. En cuanto a los atenuantes, podríamos citar a la calificación o perfil de buen contribuyente que ostenta, esto es, el alto grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias; el haber incurrido por primera vez en el tipo infractor, etc.*

Como resultado de esta pregunta, tenemos que un especialista del sector público, considera que no debería analizarse eximentes y atenuantes porque ya está establecido en materia tributaria el criterio objetivo; además que ya se cuenta con un régimen de gradualidad, conjuntamente con rebajas, que favorecen al contribuyente.

Sin embargo, la mayoría de expertos entrevistados, si están de acuerdo que existan o se consideren tanto eximentes (circunstancias de eximen o liberan de responsabilidad) como atenuantes (circunstancia que disminuye la gravedad de un delito) en materia tributaria. Los eximentes que se mencionan los expertos son los de fuerza mayor o caso fortuito y los atenuante que plantean se deberían considerar es el perfil de buen contribuyente y las veces en que cometió una infracción.

Existen instituciones como El Modelo de Código Tributario del CIAT y la Ley N° 27444 (Ley del Procedimiento Administrativo General), que tienen establecidos una lista de eximentes y atenuantes para evaluar la responsabilidad que tiene el contribuyente cuando comete una infracción, para la imputación legítima de la comisión de una infracción.

No obstante, el criterio objetivo establecido en el CT, se opone tajantemente a lo que sería incorporar atenuantes y eximentes en materia tributaria.

La siguiente pregunta fue: El expediente N° 2050-2002-AA/TC del Tribunal Constitucional señala que *“Los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el derecho administrativo sancionador. ¿Qué opina de ello?*

Un experto del sector privado afirma que *“efectivamente el derecho administrativo también debe aplicar el principio de culpabilidad, porque ello permitira amparar la situación atípica que habría generado el incumplimiento del administrado y que no existe razones para desconocerlo, toda vez que si el administrado esta en una situación de perjuicio, mal se haría de sancionarle por un hecho imprevisto y fortuito que agravo su situación”.*

Del mismo sentido, otro experto del sector privado mencionando que *“acepta lo resuelto por el tribunal constitucional ya que garantiza los derechos de los contribuyentes”*.

Sin embargo expertos de la Administración Tributaria respondieron ante la pregunta lo siguiente:

El primer experto afirma que *“en el ambito tributario, se podría aplicar el principio de culpabilidad siempre y cuando sea posible demostrar de manera objetiva, con las pruebas suficientes y competentes, que no existió dolo por parte del contribuyente, y que la materialización de la infracción obedecen principalmente a circunstancias no atribuibles al contribuyente”*.

El segundo experto menciona que *“Esta de acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Constitucional; no obstante, no le resultaría aplicable al campo tributario por constituir o tener una regulacion especial en la cual se privilegia la determinacion objetiva en las infracciones, tal como lo indica el art. 165 del CT”*.

Y por último, el tercer experto dice que *“Esta de acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Constitucional; no obstante, tales principios para que sean aplicables en el ambito sancionador administrativo deben ser matizados”*.

Como resultado de las preguntas tenemos que los expertos del sector privado estan de acuerdo con lo que concluye la Sentencia, afirmando que el principio de culpabilidad tiene que ser incluido en el ámbito del derecho administrativo sancionador. Pues este principio limita el ejercicio de una potestad sancionadora que no se ajusta a la Constitución, los principios constitucionales y al respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, entre los cuales se encuentra la exigencia o presencia de culpabilidad para la declaración de responsabilidad y consecuente imposición de una sanción (Bardales y De la Vega).

Por otro lado, expertos de la Administración Tributaria indican estar de acuerdo con lo señalado en la Sentencia, sin embargo, recalcan que en materia tributaria debería darse con matices. Y otros tajantemente indican que el ambito tributario tiene una regulación especial, donde no se debe considerar lo indicado por dicha sentencia. Sin embargo, dicho procedimiento especial no debería establecer condiciones menos favorables a los contribuyentes.

Como última pregunta fue: La RTF N° 039-3-98 expresa *“que la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin embargo; también es cierto que ello no obsta para que, si se probase alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o derecho, ajena a la voluntad del contribuyente, la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo”*. ¿Está de acuerdo, por qué?

Un experto del sector privado contestó lo siguiente *“sí, porque existen situaciones que no pueden documentarse con antelación porque esto es fortuito o de fuerza mayor y sucede tan luego de producido el hecho, es decir es impredecible por eso debe probarse con el evento excepcional ocurrido en forma simultanea al cumplimiento de la obligación o en otro caso muy previa al plazo para cumplirlo”*.

Lo mismo responde otro experto del sector privado *“si estoy de acuerdo, porque es claro lo indicado en la RTF y además la jurisprudencia debe tenerse en cuenta”*.

Del mismo modo, otro experto de la Administración manifiesta *“estar de acuerdo con lo determinado por el Tribunal Fiscal, por ello es de la opinión que en el art. 165 del CT debe de existir excepciones en el que se analice la intensionalidad del contribuyente, como por ejemplo en los que pueda probar que la causa que generó la infracción fue por caso fortuito o fuerza mayor”*.

Otro experto de la Administración alega que *“Sí, estoy de acuerdo. Si bien la determinación de las infracciones se efectúa de manera objetiva, ello no obsta a la probanza de hechos y circunstancias fuera del espectro de control del contribuyente que conllevaron a incurrir en la infracción no querida”*.

Por otro lado, tenemos a un experto de la Administración Tributaria quien responde lo siguiente *“Si, pues la Administración Tributaria al aplicar su facultad sancionadora debe analizar todas las circunstancias que conllevaron a la determinación de la infracción; sin embargo, los criterios subjetivos valorados no pueden ser determinantes en no sancionar pecunariamente al contribuyente, por el contrario, una sanción siempre tiene que ser establecida por criterios objetivos que sean plenamente probado por la Administración*.

En relación a esta pregunta, la mayoría de los expertos tanto del sector privado como de la Administración indican, estar conforme con lo determinado en la Resolución del Tribunal Fiscal, porque efectivamente, la determinación de las infracciones realizadas por los contribuyentes se miden de manera objetiva.

Tal cual está establecido en el CT; en el cual, no es necesario que un acto se realice con dolo o culpa para que se considere una infracción. Esto no afecta a la ausencia de causas eximentes de responsabilidad ni a la exigencia de concurrencia de otros elementos (Tirado Barrera, José; 2019).

Sin embargo, confirman que debería haber excepciones, cuando el contribuyente sustente con pruebas fehacientes que no tuvo intención de perjudicar al fisco; si no, que se dio por fuerza mayor; y estas excepciones deberían incorporarse en el art. 165 del CT, como lo menciona uno de los expertos de la Administración Tributaria.

Por último, el que nuestro sistema tributario no tome en cuenta el principio de culpabilidad al momento de ejercer la facultad sancionadora no debería restringir su atención en los casos en que el individuo no haya tenido la finalidad de realizar la infracción. Esto ofrecería una seguridad que debería ser sostenida tanto por el derecho administrativo sancionador como por el derecho penal (Saavedra, R; 2017).

**Y como tercer objetivo proponer la modificación del art. 165 del CT para considerar el principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario.**

Se propone modificar el art. 165 del CT, el cual establece que la determinación de la infracción es objetiva; sin analizar excepciones justificadas que llevan a una infracción por parte del contribuyente. Por lo tanto, se propone incluir que la determinación de infracciones sea subjetiva, además de eximentes y atenuantes en dicho artículo.

Con la modificación el texto del mencionado artículo quedaría redactado y regulado en los siguientes términos:

**Artículo 165°.- Determinación de la infracción, 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, se evaluarán eximentes como el caso fortuito y fuerza mayor, además de atenuantes como el alto grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias y el haber incurrido por primera vez en el tipo infractor, las cuales serán reglamentadas por Resolución de Superintendencia.

## **Conclusiones**

1. La responsabilidad objetiva solo faculta que la SUNAT efectúe una pronta labor para poder sancionar al contribuyente que comete una infracción, no considerando ciertas circunstancias que imposibilitan que efectúe su obligación, a pesar de tener toda la finalidad de hacerlo. Pues, a pesar de tener la potestad discrecional para poder sancionar a un contribuyente, solo se limita a verificar que la infracción se haya cometido.

2. En materia tributaria no existe un procedimiento especial estipulado en el Código Tributario en el cual se garantice al contribuyente que las sanciones recibidas, no se establezcan

de manera injusta y arbitraria. Además de no aplicarse de manera supletoria la Ley 27444, ya que se supone que en todo lo no regulado resulta de aplicación esta norma general.

3. El art. 165 del CT tiene que incluir la responsabilidad subjetiva, ya viene a ser un límite a la potestad sancionadora del Estado, de tal manera que no es aceptable que un contribuyente sea sancionado por un acto que no le sea imputable. Es una garantía para los contribuyentes, la cual hará que no existan sanciones arbitrarias y desproporcionadas al emitir una sanción.

### **Recomendaciones**

1. El estado debería homologar la normativa tributaria general (Código Tributario) con el tribunal constitucional y a la vez con la ley 27444, en cuanto al principio de culpabilidad, ya que es uno de los límites de la potestad sancionadora.

2. Incorporar en el Código Tributario un procedimiento especial para determinar sanciones para los contribuyentes, que asegure orden y no arbitrariedad. O considerar de manera supletoria lo señalado por la ley 27444 en cuando a procedimientos especiales.

3. Adecuar el at. 165 del CT, considerando la responsabilidad subjetiva (dolo o culpa), en casos de fuerza mayor y caso fortuito. Y de esta manera asegurar los derechos de los contribuyentes.



## Referencias

1. Tribunal Fiscal. (2017). RTF N°04798-A-2017. Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/A/2017\\_A\\_04798.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/A/2017_A_04798.pdf)
2. Tribunal Fiscal. (2019). RTF N° 02551-9-2019. Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/9/2019\\_902551.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_902551.pdf)
3. Tribunal Fiscal. (1998). RTF 039-3-98. Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1998/3/1998\\_30039.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_30039.pdf)
4. Tribunal Fiscal. (1998). RTF 904-3-98. Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1998/3/1998\\_30904.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_30904.pdf)
5. Tribunal Constitucional. (2002). Expediente N° 2050-2002-AA/TC. Recuperado de:  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>
6. Tribunal Constitucional. (2004). Expediente 2868-2004 AA/TC. Recuperado de:  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02868-2004-AA.pdf>
7. Silva, D. (2022). Introducción del Principio de culpabilidad en las infracciones tributarias como elemento subjetivo para ponderar la responsabilidad del sujeto infractor. [Tesis de bachiller]. Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.
8. Casado, A. (2021). La culpabilidad en las infracciones tributarias. [Tesis de grado]. Universidad de Valladolid.
9. Huapaya, R. y Alejos, O. (2019). Los principios de la potestad sancionadora a la luz de las modificaciones del decreto legislativo N° 1272. *Círculo de Derecho Administrativo*, 52-76.
10. Viacava, G. (2019). Aplicación de los principios constitucionales en el ámbito sancionador tributario peruano. [Tesis doctoral, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio institucional Pontificia Universidad Católica del Perú.  
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14153>
11. Saavedra, R. (2017). Inaplicación del artículo 230° de la LPAG a la potestad sancionadora tributaria. *Comentarios a las modificaciones de los procedimientos tributarios aduaneros: hacia una relación de equidad*. Primera Edición. Palestra Editores SAC.
12. Peralta, C. (2014). Los principios constitucionales como límite al poder tributario. *Tributación y derechos fundamentales*. Revista de ciencias jurídicas N° 138.

13. Madau, M. (2013). Aplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en la Ley 27444. Ley del procedimiento administrativo general en el ámbito tributario. Revista 56.

14. Kunsemuller L; Carlos (2001). *El principio de culpabilidad en el Derecho penal Chileno*. Ediciones Universidad Salamanca. Cuenca; La Mancha. Recuperado de:

<https://books.google.com.pe/books?id=BP1ahe06mjEC&pg=PA1080&lpg=PA1080&dq=EVOLUCION+DEL+PRINCIPIO+DE+CULPABILIDAD+EN+LA+LPAG&source=bl&ots=ZJ2f8h2HCA&sig=ACfU3U0x4Md8Dlzm1iyUa3Zn5jFkbU3uVA&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwi5w8bCw5bnAhVoILkGHcHgDPE4ChDoATADegQICRAB#v=onepage&q=EVOLUCION%20DEL%20PRINCIPIO%20DE%20CULPABILIDAD%20EN%20LA%20LPAG&f=false>

15. Solís, E. (2016). Infracciones y sanciones tributarias, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 329-370.

16. Neyra, C. (2018). Las condiciones eximentes de responsabilidad administrativa en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General y su incidencia en la legislación, 333-360.

17. Bardales, P y De la Vega, B. (2006). Hacia una responsabilidad subjetiva en materia tributaria a propósito de la actuación razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad tributaria. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, 13-40.

18. Laínez, A. (2016). El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador como límite de aplicación de la doctrina de los activos propios. Revista de la Facultad de Derecho. Universidad Tecnológica de El Salvador, 117-128.

19. Arturo, Ruiz Sánchez y Mitchell Alex Valdivieso del Carpio (2015). En su artículo sobre: Consideraciones en torno a la responsabilidad de los participantes, postores y contratistas en contrataciones con el Estado. Revista Derecho & Sociedad.

20. Casado Ruiz, Andrea (2021). La culpabilidad en las infracciones tributarias.

21. Ramírez Pérez, I; Luzardo Ocando, I; Molina Espinoza, S; et-al (2014). La culpabilidad en la responsabilidad del infractor tributario. Volumen 14. Red de revistas científicas de América Latina, el caribe, España y Portugal.

22. Gamba Valega, César (2008). En su artículo: Estado Constitucional de Derecho, Sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho Tributario. Apuntes para una aproximación necesaria.

23. Nima, E., Rey, J., & Gómez, A. (2013). Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias. Lima – Perú: Gaceta Jurídica.

24. Escudero Sánchez, Carlos y Cortez Suarez, Liliana (2018). Técnicas y métodos cualitativos para la investigación científica. Editorial UTMACH.

25. Carmen del Pilar, Robles Moreno (2008). Los Principios Constitucionales Tributarios. Recuperado de:

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

26. Warthon Castañeda, Martha Verónica (2018). En su investigación: Tratamiento del principio de culpabilidad en el procedimiento administrativo sancionador peruana y la controversia surgida con la aplicación de la responsabilidad objetiva.

27. Baca Oneto, Víctor (2010). ¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Actualidad Administrativa.

28. Bravo Cucci, Jorge Bravo (2013). Derecho tributario reflexiones. Juristas Editores EIRL.

29. Bravo Cucci, Jorge Bravo (2015). Fundamentos de derecho tributario. Juristas Editores EIRL.

30. Restrepo Pineda, Carlos Mario (2018). La responsabilidad objetiva en el derecho sancionatorio tributario vista por la corte constitucional. Recuperado de:

[http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view\\_File/408/430](http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view_File/408/430).

31. Galvis Arteaga, Javier Andrés (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. Revista de derecho fiscal N° 14.

32. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2017). Guía Práctica Sobre el Procedimiento Administrativo Sancionador. Recuperado de

<https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2017/07/MINJUS-DGDOJ-GUIA-DE-PROCEDIMIENTO-ADMINISTRATIVO-SANCIONADOR-2DA-EDICION.pdf>

33. Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013 – EF. (22 de Junio del 2013). Lima: Congreso de la República. Recuperado de:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>

34. Modelo de Código Tributario de CIAT (2015). Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana.

## Anexos

### GUIA DE ENTREVISTA

#### Objetivo:

Analizar la opinión de expertos respecto el procedimiento sancionador tributario administrativo y el principio de culpabilidad.

#### **Datos Generales:**

- Nombre del entrevistado (experto): \_\_\_\_\_
- Ocupación: \_\_\_\_\_
- Edad: \_\_\_\_\_
- Fecha y Hora: \_\_\_\_\_

#### **Preguntas:**

1. ¿Considera que la Administración Tributaria al utilizar su facultad discrecional impone sanciones arbitrarias e irrazonables, sin antes haber agotado todas las pruebas posibles? Señale por qué.

2. ¿Existe un procedimiento sancionador regulado para la imposición de sanciones tributarias que respalden las garantías que tiene el contribuyente ante una sanción?

3. ¿Esta de acuerdo con lo establecido por el Código tributario en su artículo 165, donde se establece que la determinación de la infracción tributaria sea objetiva? Señale por qué.

4. Los principios del procedimiento sancionador tributario administrativo son los siguientes: tipicidad, legalidad, Non bis in ídem, proporcionalidad y no concurrencia de infracciones. ¿Considera que el principio de culpabilidad debe incluirse como principio de este procedimiento de la potestad sancionadora tributaria?.

5. ¿Considera que el principio de culpabilidad garantiza los derechos del contribuyente en materia tributaria? Señale por qué.

6. ¿Considera que se debería analizar el dolo y la culpa en materia tributaria, antes de una sanción? Señale por qué.

7. Considera usted que en materia tributaria se debería analizar eximentes y atenuantes de responsabilidad, antes de sancionar una infracción realizada por el contribuyente?. Señale por qué.

Mencione los eximentes y atenuantes que consideraría usted.

8. El expediente N° 2050-2002-AA/TC del Tribunal Constitucional señala que “Los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el derecho administrativo sancionador. ¿Qué opina de ello?

9. La RTF N° 039-3-98 expresa “que la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin embargo; también es cierto que ello no obsta para que, si se probase alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o derecho, ajena a la voluntad del contribuyente, la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo”. ¿Está de acuerdo, por qué?