IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

LOS SUJETOS PASIVOS RESPONSABLES EN MATERIA TRIBUTARIA

HACIA UNA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA EN MATERIA TRIBUTARIA A PROPÓSITO DE LA ACTUACIÓN RAZONABLE DEL DEUDOR TRIBUTARIO COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Percy Bardales Castro
Beatriz De la Vega Rengifo

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, las reglas administrativas-tributarias enfrentan un fuerte cuestionamiento por la sociedad. Esta situación se origina, entre otros motivos, porque el ejercicio de las facultades previstas en la ley está sujeto a un estricto positivismo normativo, en virtud al cual se privilegia la aplicación de la ley frente a lo establecido en la Carta Constitucional.

Como consecuencia de ello, por ejemplo, se percibe y alega que la regulación de tributos o, incluso, la regulación y ejercicio de las potestades de fiscalización o sanción, no se sujetan a principios o reglas constitucionales. Entre estos, se encontrarían aspectos como el derecho a la seguridad jurídica, predictibilidad, certeza, definitividad, preclusividad, entre otros.

Por tal motivo, se sostiene que el procedimiento administrativo tributario no brinda una solución efectiva y justa a las controversias planteadas por los deudores tributarios (entendiendo ésta como aquella acorde con los principios y valores previstos en la Constitución). Más aún, genera -en estos casos- una pérdida innecesaria de tiempo y costos para los mismos.[1]

[1] Esta situación representaría, cuanto menos, lo siguiente: (i) aplicación de intereses moratorios sobre el tributo y multa materia de cuestionamiento. Considerando que dichos procedimientos llegan normalmente hasta el Poder Judicial, podría presentarse casos de aplicación de intereses moratorios hasta por plazos de cinco (5) a más años, situación que -dada la eventual falta de certeza sobre el resultado de los mismos-, genera una distorsión en las proyecciones de los contribuyentes; (ii) distracción de recursos para la atención de los procedimientos contenciosos tributarios (elaboración de informes, honorarios profesionales de asesores, entre otros); (iii) eventual, información negativa en las centrales de riesgo, que podría impedir a los contribuyentes acceder a créditos; (iv) incertidumbre que impide la toma de decisiones oportunas y acertadas

La Carta Constitucional, en ese sentido, es y debe constituir un límite efectivo y real (vigencia material) a toda actuación de los privados y de los poderes públicos. Por tal motivo, todo acto de poder, como podría ser y es la emisión de un acto administrativo sancionador, debe ajustarse a los principios constitucionales que orientan el ejercicio específico de cada potestad de la autoridad pública. De lo contrario, ésta sólo tendría un carácter de mera declaración, programático, sin vigencia efectiva. Es decir, se afectaría la fuerza normativa de la Constitución.

Para el cumplimiento de tal fin, es claro que el Derecho Administrativo Tributario (en este caso, vinculado a la materia sancionadora) tiene que ser reformulado en función a bases constitucionales.[2] Es decir, si bien dicha área del Derecho es autónoma, su contenido y funcionalidad debe ajustarse a los principios y valores regulados en la Constitución Política.

En respuesta a dicha exigencia, cabe indicar que la doctrina ha centrado los estudios científicos, entre otros temas, en la efectiva protección de los derechos constitucionales en sede administrativa, como sucede en los casos del ejercicio de las potestades sancionadoras. Esta situación ha permitido que la doctrina y jurisprudencia se dirija concretamente a analizar el alcance y las manifestaciones del derecho a la seguridad jurídica y los derechos oponibles al ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

Partiendo de dicha premisa, en el presente trabajo pretendemos exponer algunas notas iniciales en torno a la posibilidad de aplicar el principio de culpabilidad como límite real al ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, y su vinculación (mejor dicho, reconducción) frente a ciertas circunstancias que podrían afectar derechos y, a la vez, principios de indudable raigambre constitucional, como es el caso del principio de seguridad jurídica. Esta situación es de la mayor relevancia, porque dicha premisa no sólo debería ser trasladada en su momento al análisis concreto del régimen de responsabilidad tributaria por infracciones previsto en el Libro Cuarto del Código Tributario, sino también al régimen de responsabilidad tributaria de los responsables y representantes previsto en el Capítulo II del Libro Primero de dicho Código, así como a cualquier otra regulación que determine una eventual declaración de responsabilidad a los deudores tributarios.

No resulta innecesario dejar constancia que iniciamos esta experiencia académica, comprendiendo que en materia jurídica la argumentación y confrontación de ideas es positiva, en tanto nos permite comprender la correspondencia de la ley al orden constitucional y social del momento, y la utilidad práctica de las instituciones jurídicas reguladas por el legislador. No obstante, reconociendo también que la argumentación genera la reacción del operador jurídico para definir a futuro una línea de cambio, el ánimo que mueve el presente documento es motivar el debate científico, de tal forma que se consolide la idea que la actuación de la Administración Pública -en la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria- tiene como límite efectivo y real la fuerza normativa de la Constitución.

II. LA NECESARIA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PUNITIVO SANCIONADOR AL ÁMBITO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

El Derecho Tributario -a decir de muchos autores- es una rama del derecho autónoma que tiene un carácter técnico especial, por lo que su entendimiento y aplicación, para el ciudadano en general a

para la marcha de la empresa; y, (v) posibilidad de que la Administración Tributaria siga considerando como válido el criterio asumido, mientras el Tribunal Fiscal y, de ser el caso, el Poder Judicial, no revoquen y establezcan un criterio definitivo sobre la materia controvertida. De esta forma, los contribuyentes involucrados tienen que soportar la carga económica y de incertidumbre que genera dicha situación.

2 FERNÁNDEZ, Tomas. De la Arbitrariedad de la Administración. Madrid: Civitas, 1994, p. 98.

quien están dirigidas las normas de dicha naturaleza, se dificulta. Dicha situación, desde el punto de vista del deudor tributario, se complica aún más cuando es éste quien normalmente determina y declara los tributos. De allí que sea necesario la tutela del derecho a la seguridad jurídica y la buena fe de los deudores tributarios al momento de cumplir dicha obligación.

En ese sentido, a continuación desarrollamos en forma previa, la premisa general sobre la base de la cual la Administración Tributaria -en su calidad de integrante de la Administración Pública-, creemos debe iniciar el análisis legal relativo a la procedencia o no de la imposición de una sanción con motivo del incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de un deudor tributario en particular. De esta forma, se comprenderá el alcance real que debiera efectuar la autoridad tributaria con motivo del ejercicio de su potestad sancionadora.

2.1. La sanción administrativo-tributaria como medida punitiva y el necesario *"traslado"* de los principios del Derecho Penal al Derecho Tributario Sancionador

Como se sabe, la Administración Pública goza, entre otros supuestos, de ciertas "prerrogativas exorbitantes" en relación a los particulares, encontrándose entre éstas la posibilidad de imponer sanciones.

El fundamento de esta potestad descansa, entre otros motivos, en la necesidad que la Administración Pública -en la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria- goce de la capacidad de ejecutar sus propios actos (*principio de autotutela*), ostentando para este efecto un poder que le permita incentivar -en este caso en forma indirecta- el cumplimiento de sus actos y medidas. De esta forma, como es claro, la autoridad pública podrá cumplir los fines para los cuales ha sido establecida.

Sin embargo, como correlato del otorgamiento a la Administración Pública de esta potestad sancionadora, nadie duda que la misma deba ser ejercitada con sujeción a ciertos límites y parámetros.[3] En efecto, en el ejercicio de las potestades derivadas del principio de autotutela, se exige que la Administración Pública no actúe en forma irrestricta o arbitraria, sino que siempre actúe con cuidadoso respeto a los intereses y derechos de los particulares.

Producto de dicha exigencia, surge la institución denominada *"Derecho Administrativo Sancionador"*, que viene justamente a analizar la procedencia del *"traslado"* de los principios del Derecho Penal a otras áreas del Derecho en los que se manifieste el poder punitivo del Estado (v.gr., Derecho Administrativo, Derecho Tributario, entre otros), esto es, en lo relativo a la aplicación de los límites al ejercicio de dicha actividad punitiva por parte de la autoridad pública.[4]

---

[3] Ha señalado el Tribunal Constitucional, mediante sentencia del 7 de junio de 2004 (Expediente 1105-2002-AA), que *"(…) cuando un órgano administrativo se encuentra autorizado por la Ley para ejercer potestades sancionadoras, es absolutamente indispensable que en tal ejercicio de la atribución conferida se tengan que respetar necesariamente los derechos fundamentales de la persona, de tal modo que, en caso de que no se garantice su pleno ejercicio o simplemente se opte por desconocerlos, ello en sí mismo supone que las atribuciones ejercidas tengan que entenderse como viciadas de arbitrariedad (…)"*. En el mismo sentido se encuentra la sentencia expedida el 6 de agosto de 2002 (Expediente 1003-1998-AA).

[4] Un autor ha señalado que *"Es importante resaltar que, en la actualidad, se está verificando un viaje, tanto doctrinal como jurisprudencial, en favor de la aplicabilidad de los principios penales a las sanciones administrativas, como independencia de cualquiera otra posición que se adopte con respecto del Derecho Penal Administrativo"*. (FOERSTER M., Gerhard Alexander. La sanción administrativa y el Derecho Penal Administrativo. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana - Facultad de Ciencias Jurídicas y Socioeconómicas, 1991, p. 42). Agrega dicho autor que *"(…) Teniendo en cuenta la esencia, el objeto y la competencia para la aplicación del Derecho Penal Administrativo, el acto administrativo sancionatorio debe llenar una serie de requisitos especiales. (...) Debe tener en cuenta las garantías constitucionales y los principios del De-*

La procedencia de dicho *"traslado"* se sustenta en el hecho que la potestad sancionadora de la Administración Pública, al igual que la potestad sancionadora en materia penal, es una expresión de la potestad punitiva única del Estado.[5,6] En ese sentido, se sostiene que existe una *unidad sustancial* entre la infracción de carácter administrativo o tributario, con la infracción penal.

Sobre la base de dicha premisa, la potestad sancionadora de la Administración Pública se encuentra necesariamente sujeta -en forma directa y no en forma supletoria-[7] a la Constitución, los principios constitucionales y el respeto de los derechos fundamentales. Para hacer efectiva la tutela antes enunciada, entonces, se justifica y exige la aplicación de los principios que orientan el ámbito penal,[8] en orden a garantizar el interés público y las libertades ciudadanas.

---

recho Penal, tanto para su expedición como para su ejecución". (FOERSTER. Ibídem. p. 41). Pero esta tendencia no puede ser tomada solamente como una suerte de tendencia predominante susceptible de ser cambiada. Por el contrario, la doctrina sostiene que es un avance cualitativo de condiciones más primitivas de punición, a condiciones más "civilizadas" y correctamente elaboradas. Al efecto, unos reconocidos autores han establecido que *"Uno de los grandes logros de la ciencia jurídica ha sido la construcción de una teoría general del delito, que analiza los elementos del concepto para afirmar la personificación de la sanción. (...) La potestad sancionadora de la Administración se mueve en el ámbito de la potestad punitiva del Estado y sujeta a unos mismos principios en garantía del interés público y de las libertades ciudadanas. No puede la Administración castigar cualquier hecho que estime culpable, ni imponer la sanción que estime conveniente. Ha de respetar los principios penales"* (el subrayado es agregado nuestro) (CARRETERO PÉREZ, Adolfo y Adolfo CARRETERO SANDUZ. Derecho Administrativo Sancionador. Madrid: Edersa, 1992. pp. 106-107).

5 Ha señalado Aníbarro Pérez ha señalado que su opinión *"(...) es favorable a considerar que la infracción administrativa no difiere, en lo esencial, de los delitos y faltas, pese a sus innegables diferencias formales. Incluso, hay que convenir (...) en que esta unidad sustancial se hace aún más patente en lo que a infracciones tributarias se refiere"* (el subrayado es agregado nuestro) (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. La interpretación razonable de la norma como eximente de responsabilidad por infracción tributaria. Valladolid: Lex Nova, 1999, p. 22). En el mismo sentido, ver: MARTÍNEZ LAGO, Miguel y otros. Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica. Valladolid: Lex Nova, 1991, p. 24); LOZANO, Blanca. La extinción de las sanciones administrativas y tributarias. Madrid: Marcial Pons, 1990, pp. 41-42.

6 Desde el punto de vista jurisprudencial, el Tribunal Constitucional ha señalado mediante sentencia del 16 de abril de 2003 (Expediente 2050-2002-AA) que *"La aplicación de una sanción administrativa* [como es el caso de una de carácter tributario] *constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, de los principios constitucionales y, en particular, a la observancia de los derechos fundamentales"*. En esta misma línea de pensamiento se encuentra la sentencia expedida en el Expediente 1003-98-AA/TC y en el Expediente 1105-2002-AA.

7 Decimos en "forma directa", porque la potestad sancionadora tributaria se encuentra sujeta a los límites y parámetros establecidos en la Carta Constitucional; y, "no en forma supletoria", porque la aplicación de dichos límites supone la aplicación de principios y no del Código Penal o las leyes penales especiales de un país. Ello, en atención a que una aplicación por analogía o extensiva atentaría contra el principio constitucional de legalidad en materia punitiva (En tal sentido, ver: NIETO, Alejandro. Derecho Administrativo Sancionador. Segunda Edición. Madrid: Tecnos, 1994, pp. 166-167).

8 Unos reconocidos autores han afirmado que *"Los principios penales sustantivos deben aplicarse a las sanciones administrativas. (...) Son los valores superiores del Derecho Penal los que se aplican en Derecho Administrativo, en cuanto son comunes a todo Derecho Sancionador y no específicos del Derecho Criminal"* (el subrayado es agregado nuestro) (CARRETERO PÉREZ, Adolfo y Adolfo CARRETERO SANDUZ. Ob. Cit., p. 106). Por su parte, Nieto García ha señalado que en la actualidad *"ya no se discute si los principios del Derecho Penal se aplican al Derecho Administrativo Sancionador, puesto que así se acepta con práctica unanimidad"*. (NIETO GARCÍA, Alejandro. Ob. Cit., p. 167). En materia tributaria, Morillo Méndez ha señalado que *"(...) los ilícitos tributarios pueden ser dignos de una protección penal o meramente administrativa-tributaria, según la valoración social de la gravedad, pero responden a una misma estructura y principios básicos, a una misma sustancia, razón por la cual se rigen por unos mismos principios"*. (MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Las Sanciones Tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996, p. 17). En el mismo sentido, Aníbarro Pérez ha señalado que la aceptación de la unidad sustancial de la infracción administrativa con los delitos y faltas, *"(...) lleva a defender la aplicación de los principios y garantías propios del orden penal al orden sancionador tributario (...)"* (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 23).

2.2. Alcances del "traslado" de los principios del Derecho Penal al Derecho Tributario Sancionador

Como se ha señalado en el punto precedente, la potestad sancionadora de la Administración Pública -en la cual se encuentra incluida la de carácter tributario sancionador- es una manifestación del derecho punitivo único del Estado. Por tal motivo, se justifica como válida la aplicación de los principios del Derecho Penal al Derecho Tributario Sancionador.[9]

Ahora bien, aceptada dicha premisa, una interrogante que surge es la siguiente: *¿cuáles son los principios que van a ser aplicados al Derecho Tributario Sancionador?* Al respecto, la doctrina ha señalado que el traslado de los principios del Derecho Penal como límites a la imposición de sanciones tributarias, no puede realizarse en forma automática.[10] Debe atenderse específicamente a la naturaleza, finalidades y particularidades de cada área del Derecho, a fin no sólo de analizar el alcance de dicho traslado, sino para determinar cuáles son los matices con que se realiza el traslado de un principio en específico.

Por ejemplo, como ha señalado un autor, es claro que la potestad para imponer penas privativas de la libertad es de exclusiva competencia de la jurisdicción penal. En ese sentido, la potestad administrativa sancionadora -como es el caso de la tributaria sancionadora-, no podría considerar como un principio o técnica aplicable aspectos relativos a los fines de la pena.[11] Es decir, nos encontramos ante un supuesto que demuestra que el traslado *per se y mecanizado* de los principios del Derecho Penal al Derecho Tributario Sancionador debe ser excluido.

Hecha la precisión anterior, a nuestro entender, una aproximación adecuada al tema supone considerar que el alcance de dicho traslado no debe ser asumido como una fórmula a priori, cerrada y, por tanto, inamovible. Esta posición, como es evidente, deja de lado los beneficios derivados de la práctica pro-

---

9 Es importante destacar que la aplicación de los principios del Derecho Penal al Derecho Tributario Sancionador no supone una prevalencia o superioridad de un sector del derecho al otro. Como ha destacado Nieto García, ello se debe a que *"El Derecho Penal tiene ya consolidados sus principios fundamentales, lo que no sucede con el Derecho Administrativo Sancionador. De aquí que sea lógico que el segundo se aproveche de las experiencias del primero (...)"*. Por ello, agrega dicho autor que *"(...) cuando se imponen al Derecho Administrativo Sancionador los principios del Derecho Penal no es porque se considere a éste de naturaleza superior, sino porque tales principios son los únicos que se conocen -hasta ahora- como expresión del Derecho punitivo del Estado"*. (NIETO GARCÍA, Alejandro. Ob. Cit., p. 169). En el mismo sentido, Morillo Méndez ha señalado que *"(...) la sustantividad del Derecho Administrativo Sancionador no puede apoyarse en razón material alguna; de donde resulta obligado que la construcción sistemática de los principios punitivos, elaborada sólo por el Derecho Penal, haya de utilizarse y aplicarse también en el área administrativa, y sin duda en la tributaria"*. (MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Ob. Cit., p. 49).

10 Aníbarro Pérez ha señalado que aun cuando se encuentra justificada *"(...) la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el derecho administrativo sancionador (...) dicha recepción no puede hacerse de forma automática y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 21). En el mismo sentido, Nieto García sostiene que si bien no se cuestiona la aplicación de los principios penales al ámbito del derecho administrativo sancionador, *"(...) la principal dificultad se encuentra en la determinación de 'qué' principios van a ser aplicados y, sobre todo, de 'hasta qué punto' van a serlo"*. (NIETO GARCÍA, Alejandro. Ob. Cit., p. 167). Por su parte, Martínez Lago ha destacado que *"Esta identidad sustancial entre ilícito criminal e ilícito tributario reclama la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal al Derecho tributario sancionador, con ciertos matices"*. (MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otros. Ob. Cit., p. 24).

11 Ha señalado Martínez Lago que *"La existencia de 'matices' no debe hacer pensar que la herencia de las técnicas penales se reciba a 'beneficio de inventario' (...). Simplemente, téngase en cuenta que la potestad para imponer penas privativas de libertad es exclusiva de la jurisdicción penal, por lo que nunca la sanción administrativa podrá cumplir determinados objetivos de la teoría criminalista de la pena (reinserción social o corrección del sujeto)"*. (MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otros. Ob. Cit., p. 24).

cesal administrativo tributaria, que es el ámbito en el que se materializa, actualiza, y permite extraer en cada caso -vía la jurisprudencia- las manifestaciones concretas de la aplicación de un principio de orden penal al ámbito del derecho tributario sancionador.

En ese sentido, se puede señalar que el análisis del alcance material de dicho traslado debe tener como presupuesto general, la *necesaria* aplicación *directa* al Derecho Tributario sancionador de aquellas garantías procesales de las que se nutre el Derecho Penal para legitimar las directrices de un Estado de Derecho Constitucional.[12] Por ello, se entiende que ciertos derechos constitucionales o de base constitucional, deben asistir en todo momento al deudor tributario que ha sido o puede ser pasible de que le impongan una sanción tributaria[13] -aunque en su momento el control último de su cumplimiento pueda estar en competencia de los Tribunales-.[14]

Conforme a lo anterior, se admite que el respeto a las garantías propias del principio de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, tipicidad, presunción de inocencia, la prohibición de la retroactividad contra el reo, la analogía, la proscripción de cláusulas abiertas o indeterminadas, proporcionalidad de la sanción, etc., no constituyen sino algunos de los límites con los que debe actuar la Administración Pública con respecto a los deudores tributarios.[15]

III. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR

Ha quedado entendido que el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria debe encontrarse sujeta a ciertos límites, a fin de no afectar los derechos fundamentales de los deudores tributarios. En ese sentido, se sostiene la necesaria aplicación de los principios del *ius puniendi* del Estado al Derecho Tributario Sancionador. Empero, como se ha precisado, dicha aplicación no puede ser realizada en forma automática, sino con atención a las características y naturaleza de cada sector del Derecho involucrado.

En atención a lo anterior, otra interrogante que surge es la siguiente: *¿es posible la aplicación del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador?* Para este efecto, consideramos necesario entender si existe o no un fundamento, y consiguiente fin o interés último que pretendería tutelar el ordenamiento jurídico al exigir a la autoridad tributaria el cumplimiento de dicho principio. Veamos.

---

12 En ese sentido se pronuncia Quintero Olivares, quien refiere que *"(...) cuando se declara que las mismas garantías observables en la aplicación de las penas se han de respetar cuando se trata de imponer una sanción administrativa, no se hace en realidad referencia a todos y cada uno de los principios o reglas reunidos en la Parte General del Derecho Penal, sino a aquellos a los que el Derecho Penal debe someterse para satisfacer los postulados del Estado de Derecho, que son principios derivados de los declarados en la Constitución como fundamentales"*. (QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal. Revista de Administración Pública, Nº 126, 1991, p. 262).

13 Adolfo Carretero Pérez y Adolfo Carretero Sanduz se pronuncian, señalando que *"Los principios* [administrativos] *comunes al Derecho Penal serán los derivados del Derecho Político; de la Constitución, como lo son los de legalidad, irretroactividad de la ley sancionadora; de la Jurisprudencia; presunción de inocencia, in dubio pro reo (incumbe a la Administración probar los hechos, sentencia de 29 de abril de 1981), proporcionalidad del sistema sancionador, non bis in idem, etc."*. (CARRETERO PÉREZ, Adolfo y Adolfo CARRETERO SANDUZ. Ob. Cit., p. 105).

14 Esta situación, como es claro, obedece a los actos administrativos tributarios (como puede ser los de carácter sancionador), se encuentran sujetos a la posibilidad de ser impugnados en la vía del proceso contencioso administrativo, una vez que hayan agotado la última instancia ante el Tribunal Fiscal.

15 En tal sentido, ver: MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otros. Ob. Cit., p. 33 y ss.; LOZANO, Blanca. Ob. Cit., p. 35 y ss.; NIETO GARCÍA, Alejandro. Ob. Cit., p. 173.

3.1. Breve referencia a la noción del principio de culpabilidad

Desde un punto de vista genérico, se puede señalar que la infracción tributaria constituye una trasgresión por parte de los deudores tributarios respecto de las disposiciones legales que regulan las obligaciones tributarias a su cargo.[16]

En estricto, empero, en el análisis de los aspectos configuradores y constitutivos de la infracción tributaria, se exige que exista: (i) una conducta típica; (ii) que dicha conducta sea antijurídica; (iii) culpable; y, (iv) sancionada por una ley tributaria.[17] Dichos requisitos, por cierto, deben presentarse en forma conjuntiva para la declaración de responsabilidad tributaria y la imposición de la sanción correspondiente. De lo contrario, de no configurarse y probarse[18] la manifestación de cualquiera de dichos aspectos, se entenderá que no existe infracción tributaria sancionable.

Para los propósitos que nos ocupa, se entiende por culpabilidad el principio que permite vincular: (i) a un particular con capacidad cognoscitiva; y, (ii) a la comisión de una infracción (por acción o por omisión), de tal forma que se pueda imputar a aquel el haber incurrido en el supuesto previsto como infracción.[19]

Como es evidente, es necesario saber cuál es el nexo que permitirá imputar a un particular la comisión de la infracción. Señala la doctrina que dichos requisitos, más que elementos, son la imputabilidad y la culpabilidad propiamente dicha. Estos requisitos, en estricto, responden a una función limitadora del poder de intervención del Estado en la esfera jurídica de los particulares.[20]

En cuanto a la imputabilidad, debe indicarse que busca la evaluación de las características de la capacidad volitiva del particular.[21] De esta forma, se podrá atribuir a la actuación del particular el efecto generado por la comisión del acto infractor.[22]

Conjuntamente al requisito anterior, se encuentra el de la culpabilidad propiamente dicha. Este requisito supone la exigencia de dolo o culpa en la actuación del deudor tributario, a fin de imponer válidamente una sanción por la comisión del hecho infractor.[23] De hecho, como señala una autora reconocida, esta exigencia permite *"(…) asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".*[24] De allí que se haya

---

16 En tal sentido, ver: MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. Ob. Cit., p. 23.

17 En tal sentido, ver: MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Ob. Cit., p. 51; MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. Ob. Cit., p. 25.

18 Bien ha señalado Morillo Méndez que *"(…) la culpabilidad ha de probarse en el expediente, no pudiendo por tanto presumirse"* (MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Ob. Cit., p. 54).

19 MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Ibídem. p. 53.

20 Morrillo Méndez señala que *"Los elementos subjetivos, imputabilidad y culpabilidad, aparecen como límites al alcance del poder de intervención del Estado en orden a la sanción"* (Ibídem).

21 Ibídem.

22 Ha señalado Morillo Méndez que *"La imputabilidad es una cualidad subjetiva que permite la atribución del efecto del acto al agente del mismo. Actualmente suele concebirse como la capacidad integral para ser culpable"* (Ibídem. p. 79).

23 Ha señalado Blanca Lozano que *"El principio de culpabilidad (…) exige la concurrencia de dolo o culpa en el autor de la infracción como requisito para imponer la sanción (…)"* (LOZANO, Blanca. Ob. Cit., p. 38). Por su parte, Aníbarro Pérez ha destacado que *"(…) en el Derecho administrativo sancionador la culpabilidad se configura como atribuibilidad de la conducta infractora a su autor a título de dolo o culpa"* (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 30).

24 Texto de la sentencia del Tribunal Supremo español expedida el 17 de diciembre de 1988. Citada por: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 31). Más aún, sostiene Quintero Olivares que *"(…) la razón por la que ha de concurrir dolo o culpa en la infracción administrativa no reside en el parentesco con el Derecho penal únicamente, pues dolo o culpa*

señalado que la *"(...) presencia de dolo o culpa en la conducta infractora constituye (...) el núcleo o esencia del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo".*[25]

Corresponde ahora determinar si estos elementos y características del principio de culpabilidad justifican su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario sancionador.

3.2. Fundamento que sustenta la necesaria aplicación del principio de culpabilidad

En un Estado Constitucional de Derecho, la sociedad requiere que el ordenamiento jurídico-político constituya y se encuentre estructurado funcionalmente como el marco supremo de los valores y principios que regulan y exigen cumplimiento en todo momento los particulares. Supone, entonces, tener como fin último la defensa de la persona humana y, por tanto, el respeto y tutela de sus derechos e intereses.

Estructurado así el Estado, es aceptada la necesidad de evitar que la libertad individual de los particulares esté sujeta a una continua y directa afectación (o incidencia), producto del ejercicio irrestricto, ilegal o arbitrario de las potestades de la Administración Pública.[26,27] A fin de lograr dicho presupuesto material, se ha establecido -entre otros aspectos destinados a lograr tal propósito- que la Administración Pública debe sujetarse y conducirse en todo momento, en forma directa e indirecta, en pleno respeto de la ley y de determinados principios que constituyen pilares de observancia obligatoria en nuestro ordenamiento jurídico.[28] Entre dichos principios, se encuentran el respeto a la legalidad y seguridad jurídica que debe enmarcar y propiciar la actuación de toda entidad estatal.

Nadie duda que es imprescindible que las relaciones jurídicas que mantienen o pueden mantener los administrados y la Administración Pública, gocen del respeto del principio de legalidad y seguridad jurídica.[29] Empero, es necesario también que se implementen los mecanismos adecuados para *hacer efectivo* el cumplimiento de dichos principios de orden constitucional.[30] En caso contrario, esto es, si

---

son elementos imprescindibles para que una conducta sea relevante para el Derecho en genera" (QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. Ob. Cit., p. 265).

25 DE PALMA DEL TESO, Ángeles. El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador. Tecnos. Madrid. 1996. p. 109. En: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 31.

26 GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 27.

27 Ha señalado el Tribunal Constitucional, mediante sentencia del 23 de febrero de 2006 (Expediente 07320-2005-AA), que *"De conformidad con los numerales [SIC] 3 y 43 de la Constitución de 1993, el Estado peruano presenta las características del Estado Social y Democrático de Derecho; conforme a ellas, pretende conseguir la mayor efectividad de los principios y derechos básicos del Estado de Derecho -tales como libertad, seguridad, propiedad e igualdad ante la ley- dotándolos de una base y contenido material a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias sino que, por el contrario, guardan recíproca implicancia"*.

28 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. Curso de Derecho Administrativo. Tomo II. 5ª Edición. Madrid: Civitas, 1998, p. 102.

29 Es indudable que la seguridad jurídica es un principio constitucional que, por la propia esencia del Estado Constitucional de Derecho, no necesita regulación normativa expresa (GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit., p. 37). Empero, *"(...) el valor normativo de la Constitución permite afirmar que de la misma se desprende un derecho al ciudadano a la seguridad jurídica (...)"* (Ibídem., p. 41). Por ello, *"(...) la seguridad jurídica es un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a Administración y jueces y tribunales. Se traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de toda ley que lo desconozca o viole, y consiguientemente, cualquier ciudadano tiene derecho a invocarlo y a que la aplicación del mismo se haga con toda la preferencia que los preceptos constitucionales tienen en nuestro ordenamiento jurídico"* (Ibídem. p. 45).

30 Así lo ha señalado González Pérez, para quien *"El principio de seguridad supone garantía de la certeza del derecho, certidumbre en las relaciones con el Poder Público"* (el subrayado es agregado) (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo. 3ª Edición. Madrid: Civitas, 1999, p. 52). Por su parte, García Novoa,

no existiera la posibilidad de hacer efectivos dichos derechos, se legitimaría la afectación de la buena fe y confianza de los administrados frente a una situación que se les presenta como inamovible y que, posteriormente, es modificada.[31]

En materia tributaria, como es claro, la exigencia de legalidad y seguridad jurídica, es plenamente exigible respecto de la emisión de actos administrativos de carácter tributario.[32] Desde luego, a través de la tutela efectiva de dichos derechos (más que principios) se busca que la actuación de la Administración Tributaria se sujete, en todo momento, a las potestades que le establece el ordenamiento jurídico (incluyendo, por tanto, los principios que informan el mismo), de tal forma que sus decisiones respondan (en su justo alcance) a lo previsto en la Constitución y la ley, y a los fines que se pretende privilegiar o resguardar.[33] De lo contrario, se vulneraría las expectativas de confianza, certeza y previsibilidad que buscan los deudores tributarios y la sociedad en general.[34] Es decir, se afectaría el derecho cons-

---

refiriéndose a la interdicción de arbitrariedad en su vinculación con la seguridad jurídica, ha señalado que aquel concepto *"(…) significa que deben rechazarse aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho al ciudadano a un conocimiento lo más pronto posible y lo más acorde con sus racionales previsiones de la incidencia, que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica"* (GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit., p. 82).

31 Al respecto, González Pérez ha señalado que *"El principio general de la buena fe no sólo tiene aplicación en el Derecho Administrativo, sino que en este ámbito adquiere especial relevancia"*. Agrega dicho autor que *"La buena fe incorpora el valor ético de la confianza"*. Por ello, ha concluido que *"El principio de la buena fe resultará infringido por el simple hecho de no haber tenido en cuenta la lealtad y confianza debida a quien con nosotros se relaciona"*. (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. Ob. Cit., pp. 44, 74 y 76). En el mismo sentido, Héctor Mairal ha destacado que *"(…) tan intensa y múltiple es la intervención estatal en la vida cotidiana de los particulares, que la no vigencia del principio* [de la buena fe] *respecto de la Administración significaría que un vasto sector de las relaciones jurídicas quedarían fuera del amparo de una regla tan cardinal"*. (MAIRAL, Héctor. La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública. Buenos Aires: Depalma, 1988, p. 52).

32 Así lo ha señalado García Novoa, quien ha establecido que *"(…) la seguridad jurídica es un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a la Administración, jueces y tribunales. En materia tributaria, las supuestas violaciones de la seguridad jurídica tendrán lugar a través de actos administrativos que aplican normas de rango legal o reglamentario, siendo estas normas las que pueden ser calificadas como inseguras"*. (En tal sentido, GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit., p. 45). Por ello, dicho autor ha concluido que *"(…) la seguridad es componente esencial de la posición del ciudadano en todas sus relaciones con el Estado y también, obviamente, en sus relaciones tributarias. No una seguridad contra la excepcionalidad del tributo sino una seguridad como componente ordinario de la actuación en que se encuentra el ciudadano frente a cualquier poder público en un Estado democrático"*. (En tal sentido, Ibídem, p. 104). Por su parte, Pérez Royo ha señalado que *"Dicho principio (Seguridad Jurídica) que, junto con los de libertad e igualdad ante la Ley aparece entre los constitutivos del derecho de la época moderna, inspira el conjunto del ordenamiento y, en cuanto tal recibe aplicación también en el ámbito tributario"*. (el subrayado es agregado) (PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Ed. Civitas, 1994, p. 53). (En el mismo sentido, ver: ASOREY, Rubén. "Protección Constitucional de los Contribuyentes frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias". En: Protección Constitucional de los Contribuyentes. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 29.).

33 Un autor ha precisado adecuadamente que *"(…) ningún tipo de relación jurídica tributaria que surge entre el fisco y los sujetos pasivos luego de creado el tributo es una relación de poder, pues en todas, aun cuado sea de naturaleza administrativa, el Estado actúa sometido al derecho, su actividad es una actividad reglada, característica que se da en forma más nítida en la obligación tributaria porque esa relación de poder que está en la génesis del tributo se agota con el dictado de la ley para dar paso a una relación de equilibrio, de igualdad de las partes"*. (BOCCHIARDO, José Carlos. "Derecho Tributario Sustantivo o Material". En: Tratado de Tributación. Tomo I. Volumen II. Buenos Aires; Astrea, 2003, pp. 130-131). Por ello, claro ejemplo de lo señalado es que la Administración Tributaria no debe recaudar ni más ni menos de lo que exige y permite la ley.

34 Ha señalado García Novoa que *"La idea de 'previsibilidad' es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho"*. (GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit., p. 113). (En el mismo sentido, ver: RODRÍGUEZ, María José. El acto administrativo tributario con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004, pp. 76-77).

titucional de los deudores tributarios a la seguridad jurídica.[35]

Empero, si bien en este ámbito la tutela del derecho a la seguridad jurídica se manifiesta -y se debe manifestar- en toda una serie de actos administrativos tributarios emitidos (y notificados) por la Administración Tributaria, dicha garantía encuentra mayor importancia en aquellos que son emitidos con motivo de la responsabilidad tributaria por imposición de sanciones. Este énfasis se debe a que en este ámbito de la actuación de la Administración Tributaria, nos encontramos en presencia de la emisión de un acto administrativo que podría generar una exacción injustificada del patrimonio de los deudores tributarios.

Desde luego, es importante comprender que en materia tributaria la función de protección jurídica que se quiere dar a la determinación de la obligación tributaria, se presenta como la necesidad de eliminar la incertidumbre que presentan las disposiciones que regulan los tributos, creadoras de obligaciones de dar, que por su carácter se presentan abstractas y que, por tanto, requieren una interpretación y aplicación al caso particular de un deudor tributario.[36]

Sin embargo, la búsqueda y logro real de dicho fin se encuentra afectado en la actualidad por el hecho que los deudores tributarios han venido a ocupar un papel prioritario y activo en la determinación de las obligaciones tributarias.[37] Así, como parte de esta exigencia de un mayor deber de colaboración de los deudores tributarios, han asumido -entre otras situaciones-[38] el rol de *autoliquidar* los tributos.[39]

---

35 Bien ha señalado García Novoa que el derecho constitucional a la seguridad jurídica *"Se traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de toda ley que lo desconozca o viole y, consiguientemente, cualquier ciudadano tiene derecho a invocarlo y a que la aplicación del mismo se haga con toda la preferencia que los preceptos constituciones tienen en nuestro ordenamiento jurídico"*. (En tal sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit., p. 45).

36 Así lo ha señalado García Novoa, quien ha destacado que *"(…) constituye nota definidora del ordenamiento tributario el ser una rama del Derecho creadora de específicas obligaciones de dar, las cuales, por exigencia de la naturaleza legal del tributo y del principio de reserva de ley, aparecerán fijas en una norma abstracta que tendrá las notas de generalidad y ausencia de plenitud. La abstracción y la falta de plenitud de la ley, provocada entre otras cosas por la frecuente utilización de conceptos genéricos e indeterminados, unida a las necesidades de interpretación de los términos incluidos en las normas tributarias y a la ya denunciada falta de claridad de las mismas, genera una incertidumbre que, en principio, sólo se disipará a través de la determinación de la cuantía del tributo en el correspondiente acto de liquidación y tras el oportuno procedimiento de gestión o inspección. Esta finalidad de la liquidación que, al determinar definitivamente la deuda tributaria, genera certidumbre en cuanto al concreto contenido del tributo, viene siendo destacada históricamente por la doctrina"*. (el subrayado es agregado) (Ibídem., p. 215).

37 Ha señalado Aníbarro Pérez que *"(…) la Administración tributaria pasa a desempeñar un nuevo papel, ya que, mientras que en el pasado era ella la que primordialmente debía calificar los hechos declarados por los sujetos pasivos y proceder a cuantificar la deuda correspondiente, asumiendo de esta forma el papel de actora esencial de la aplicación de los tributos, en el momento presente, al quedar encomendadas esas funciones al ciudadano, la actividad administrativa por excelencia pasa a ser la de fiscalización y control de la actuación de los particulares, y en su caso la de sanción de los comportamientos irregulares"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 50).

38 Decimos "entre otras situaciones", porque también se encuentra fenómenos como los sistemas de retención, detracción, entre otros.

39 En ese sentido se encuentra reconocido a nivel legislativo nacional, en el Artículo 59 del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 59.- Determinación de la Obligación Tributaria

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".

No obstante lo previsto en la disposición legal antes citada, el hecho que el deudor tributario pueda realizar una autoli-

Como se comprenderá, originalmente desde el punto de vista de la Administración Tributaria, dicha labor normal y usualmente suponía: (i) verificar la existencia de un hecho generador; (ii) identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (iii) señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de dicha obligación; y, (iv) establecer cuál es el monto del tributo por pagar.[40]

Con el traslado de la labor de liquidación, empero, bien ha señalado una reconocida autora que dicho cumplimiento ha generado que los deudores tributarios asuman la carga de interpretar, calificar y aplicar las disposiciones tributarias,[41] con el agravante que dichas disposiciones están sujetas a constantes modificaciones, incurren en vicios de inconstitucionalidad, en muchos casos no responden ni reflejan un sustento técnico correcto y adecuado, no guardan sistemática legislativa, entre otros motivos.[42]

Reconocida la situación antes indicada, no parece coherente con el principio de seguridad jurídica que, por un lado, a los deudores tributarios en general se les imponga la carga de autoliquidar los tributos (con las complicaciones anotadas en relación a la aplicación e interpretación de las disposiciones tributarias), y, por otro, se le imponga en forma mecánica una sanción por el simple hecho de no ajustar o sujetar su posición jurídica (interpretación y aplicación de la norma) al criterio sostenido o establecido por la autoridad tributaria.[43]

Ciertamente, porque se estaría desconociendo a su vez principios de indudable manifestación y vinculación al de seguridad jurídica, como es el caso de: (i) la buena fe y confianza legítima generada en el deudor tributario, entendida como falta de intención de defraudar; (ii) el necesario análisis de proporcionalidad o razonabilidad que debería existir para imponer una sanción,[44] en este caso, cuando se pre-

quidación de la obligación tributaria no impide que la autoridad tributaria verifique o fiscalice la determinación comunicada. El Artículo 61 del Código Tributario es claro al establecer que *"La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa"*.

40 Al respecto, ver: Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. 9ª Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004, pp. 427-428.

41 Explicando la situación expuesta, Hinojosa Torralvo, citado por Aníbarro Pérez, ha señalado al respecto que *"(...) la autoliquidación comporta, por su propia naturaleza, juicios de valor, calificaciones jurídicas, opciones facultativas o discrecionales, que implican necesariamente la posición jurídica del sujeto que autoliquida"*. (HINOJOSA TORRALVO, Juan José. "La autoliquidación en materia tributaria". En: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 50).

42 ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ibídem. p. 51.

43 Ha señalado Aníbarro Pérez que *"(…) lógicamente si al ciudadano se le impone la carga de aplicar, y consecuentemente de interpretar, unas normas jurídico-tributarias de no fácil entendimiento, no cabe que cualquier equivocación o discrepancia que tenga lugar en el ejercicio de esa tarea de exégesis se considere por la Administración Tributaria de manera automática como un comportamiento infractor"*. (Ibídem. p. 53).

44 El fundamento de la obligación de la Administración Pública y, en general, de todo órgano sancionador de analizar la razonabilidad o proporcionalidad de imponer una sanción a un administrado, radica en la necesidad de que la Administración Pública no afecte innecesariamente la esfera jurídica de los particulares, cuando resulte claro de los hechos materia de análisis que la imposición de una sanción es innecesaria o no resulte adecuada. Explicando el fundamento del principio de razonabilidad o proporcionalidad, Pedreschi Garcés ha señalado que *"El principio de razonabilidad o proporcionalidad constituye un postulado que, en cierta medida, racionaliza la actividad sancionadora de la Administración evitando que la autoridad administrativa desborde su actuación represiva y encauzando ésta dentro de un criterio de ponderación, mesura y equilibrio, como la alternativa última de entre las que menos gravosas resulten para el administrado"*. (el subrayado es agregado) (PEDRESCHI GARCÉS, Willy. "Análisis sobre la potestad sancionadora de la administración pública y el procedimiento administrativo sancionador". En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima: Ara Eds., 2003, p. 530). En el mismo sentido, ver: GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. Ob. Cit., pp. 70-71).

A nivel legal, el numeral 3 del Artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece expresamente

sente una discordancia entre la labor encargada a dicho deudor y el resultado de dicha labor; y, (iii) el principio constitucional de presunción de inocencia,[45] de plena aplicación al procedimiento sancionador,[46] el cual exige que la autoridad tributaria acredite que la actuación infractora del deudor tributario respondió a un acto imputable y a título de dolo o culpa.[47]

En ese sentido, como correlato de lo anterior, bien ha señalado un autor que es necesario buscar un equilibrio en las relaciones deudor tributario-Administración Tributaria.[48] Para ello, entre otros supuestos,

---

que *"La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales: (...) Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción; así como que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de infracción"*. (el subrayado es agregado).

Este principio del Derecho Administrativo Sancionador se encuentra vinculado a un principio general de razonabilidad que orienta todo procedimiento administrativo. En virtud de este principio, se exige a las entidades de la Administración Pública -en lo referido al establecimiento de situaciones de sujeción o gravosas para los administrados-, una actuación dentro de los límites de la facultad atribuida y atendiendo a una exigencia de proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que se pretende tutelar. Ello, a fin de que no resulte innecesaria una actuación sancionadora de la Administración Pública. En ese sentido se encuentra previsto el numeral 1.4 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual establece que *"El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...) Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido"*. (el subrayado es agregado).

Como se puede apreciar, en un procedimiento administrativo, especialmente en un procedimiento administrativo sancionador, las entidades de la Administración Pública se encuentran sujetas a la obligación de considerar un conjunto de criterios cuya evaluación permitirá determinar si se impone o no una sanción. Dicha conclusión, como resulta claro, exige señalar que la Administración Pública no puede imponer una sanción a un administrado sin haber considerado en el caso concreto los criterios de razonabilidad previstos en el numeral 3 del Artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y, de modo general, el criterio previsto en el numeral 1.4 del Artículo IV del Título Preliminar del mencionado cuerpo legal.

A nivel jurisprudencial, se encuentra la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional el 11 de octubre de 2004 (Expediente 2192-2004-AA).

45 Sobre la base de la aplicación del principio de culpabilidad y de presunción de inocencia, por ejemplo, se tendría que analizar la procedencia de imposición de sanciones cuando simplemente se ha incurrido en los supuestos de hecho previstos en el Artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, también se podría analizar la legalidad de las presunciones previstas en el Artículo 16 del Código Tributario, referido al régimen de responsabilidad solidaria de los representantes. Conforme a la aplicación de dichos principios constitucionales, es claro que en el procedimiento administrativo sancionador se debe exigir que en la atribución de responsabilidad al deudor tributario por la comisión de un hecho infractor tipificado en la ley tributaria, no sólo se haya presentado culpabilidad del mismo, sino que corresponde a la autoridad tributaria probar dicha imputación. En ese sentido, no parece acorde a ley que se establezca *per se* una presunción en contra del deudor tributario, cuando dicha labor corresponde a la autoridad tributaria.

46 A nivel jurisprudencial, en ese sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional mediante sentencia del 11 de octubre de 2004 (Expediente 2192-2004-AA), que *"(...) al disponerse en este caso que sea el propio investigado administrativamente quien demuestre su inocencia, se ha quebrantado el principio constitucional de presunción de inocencia que también rige en el procedimiento administrativo sancionador, sustituyéndolo por una regla de culpabilidad que resulta contraria a la Constitución"*.

47 Aníbarro Pérez ha señalado *"(...) no basta que con que la Administración demuestre la realidad de los hechos que pretende imputar para que se entienda destruida la presunción de inocencia, sino que junto a ello es necesario acreditar que esos hechos son atribuibles a su autor a título de dolo, imprudencia grave o cuanto menos simple negligencia"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 37).

48 Ha señalado Aníbarro Pérez que *"se hace imprescindible reclamar un equilibrio entre, por una parte, deberes y obliga-*

se encuentra la posibilidad que se reconozca mayores derechos y garantías procesales a los deudores tributarios, como sucede con el traslado de los principios que guían el derecho punitivo del Estado.

Entre dichos derechos, entonces, consideramos 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.[49,50]

3.3. Efectos de la tesis positiva de aplicación del principio de culpabilidad

Ha quedado demostrado en el punto precedente que la exigencia de la aplicación del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador responde a la necesidad de proteger a los deudores tributarios de exacciones injustificadas de su patrimonio, derivadas de la imposición automática de sanciones impuestas por cualquier criterio o acto no acorde al sostenido por la autoridad tributaria.

En ese sentido, una tutela real y efectiva del derecho a la seguridad jurídica de los deudores tributarios, supone necesariamente aplicar el principio de culpabilidad en materia de Derecho sancionador tributario.

Como correlato de la conclusión anterior, señala la doctrina que no será admisible una responsabilidad tributaria objetiva.[51] Es decir, no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de su potestad sancionadora, imponga una sanción al deudor tributario por la mera constatación del resultado previsto en la norma que regula la infracción.[52]

Por tal motivo, será necesario que la autoridad tributaria determine la imputación del hecho infractor a

---

ciones del administrado, y por otra, derechos y garantías del mismo en la aplicación de los tributos (…)". (Ibídem. p. 52).

49 Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, mediante sentencia del 16 de abril de 2003 (Expediente 1050-2002-AA/TC), sentencia del 7 de junio de 2004 (Expediente 1105-2002-AA), sentencia del 11 de octubre de 2004 (Expediente 2192-2004-AA), sentencia del 21 de septiembre de 2005 (Expediente 05719-2005-AA), y, sentencia del 23 de febrero de 2006 (Expediente 07320-2005-AA), en las cuales se establecieron *"(…) los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador (…)"*.

50 A nivel de procedimiento administrativo tributario, merece especial consideración la Resolución del Tribunal Fiscal 039-3-98, mediante la cual dicho órgano colegiado estableció 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 de derecho, ajena a la voluntad de la contribuyente, la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo (…)"*. (el subrayado es agregado). En el mismo sentido se encuentra la Resolución del Tribunal Fiscal 082-3-97.

51 Aníbarro Pérez ha señalado que una consecuencia que se *"deriva directamente de la recepción de dicho principio es la proscripción de toda responsabilidad objetiva en este ámbito (…)"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 30). En el mismo sentido, ver: MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Ob. Cit., p. 53; LOZANO, Blanca. Ob. Cit., p. 39; MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. Ob. Cit., p. 32.

52 El Tribunal Constitucional ha señalado, mediante sentencia del 24 de noviembre de 2004 (Expediente 2868-2004-AA), que *"(…) un límite a la potestad sancionadora del Estado está representado por el principio de culpabilidad. Desde este punto de vista, la sanción, penal o administrativa, solo puede sustentarse en la comprobación de la responsabilidad subjetiva del agente infractor de un bien jurídico. En ese sentido, no es constitucionalmente aceptable que una persona sea sancionada por un acto o una omisión de un deber jurídico que no le sea imputable"*.

su autor a título de dolo o culpa.[53] Sólo partiendo de esta premisa nos encontraremos ante un ejercicio válido de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.[54]

IV. LA ACTUACIÓN RAZONABLE DEL DEUDOR TRIBUTARIO COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Se ha demostrado en los puntos precedentes que la potestad sancionadora tributaria es una manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo cual debe respetar los principios constitucionales que limitan su ejercicio a fin de no afectar los derechos fundamentales de los deudores tributarios. Entre dichos principios, de necesaria aplicación al ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, se encuentra el principio de culpabilidad.

Ahora bien, cabe indicar que las manifestaciones prácticas del alcance del principio de culpabilidad (con motivo del análisis de procedencia de imputación de responsabilidad administrativa a los deudores tributarios), no son pocas, sino que están sujetas a una evaluación concreta.

No obstante, consideramos que un supuesto de especial relevancia y de alcance general, está constituido por la procedencia o no de imposición de sanciones derivadas de la presentación de una autoliquidación tributaria que no se ajusta el criterio de la Administración Tributaria, pero que es completa y se sustenta en un comportamiento razonable del deudor tributario. A su desarrollo nos dedicamos a continuación.

4.1. Presupuestos materiales para la aplicación de la conducta razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad tributaria

Para comenzar, es importante que el supuesto que se somete a consideración parta de la premisa que la declaración de responsabilidad en materia tributaria tiene que poner énfasis en la evaluación de culpabilidad en la actuación del deudor tributario. De allí que si se ha presentado una actuación sin dolo o culpa, no debería existir una imposición válida de sanciones.

Desde luego, una comprensión adecuada de dicho principio, debe llevarnos a considerar que si el deudor tributario ha cumplido adecuadamente su deber de colaboración frente a la autoridad, ha cumplido sus obligaciones tributarias en forma veraz, y se ha basado en una interpretación que -bajo ciertas condiciones- califica como razonable, no parece justo y acorde con el ordenamiento jurídico que se imponga sanciones por el simple y sencillo hecho de existir controversias o discrepancias en la aplicación de las normas tributarias.

---

53 Aníbarro Pérez ha señalado que "*Junto a la anterior aseveración, es posible afirmar que, de acuerdo con el pensamiento jurisprudencial, en el Derecho Administrativo sancionador la culpabilidad se configura como atribuibilidad de la conducta infractora a su autor a título de dolo o culpa*". (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 30).

54 Una situación de especial relevancia es el posible reconocimiento legal expreso que podría darse a la obligación de las autoridades de la Administración Pública -entre las cuales se encuentra la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal- de aplicar el principio de culpabilidad en sede administrativa. Se trata del Proyecto de Ley 14496/2006-CR, presentado originariamente el 21 de septiembre de 2004, mediante el cual se pretende -para estos efectos- modificar los Artículos 229, 230 y 233 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Aun cuando a la fecha dicho proyecto se encuentra en pleno procedimiento parlamentario de aprobación de leyes, la importancia del proyecto en mención radica en respetar la regulación de la potestad sancionadora de las entidades prevista en leyes especiales, salvo en cuanto a la aplicación del contenido de los principios de la potestad sancionadora administrativa. Entre dichos principios, como es claro, se encuentra, el principio de culpabilidad. Esperemos que dicho proyecto de ley prospere y entre en vigencia, a fin que existan mecanismos legales regulados expresamente en orden a tutelar los derechos de los deudores tributarios.

Es decir, no será congruente con el principio de seguridad jurídica, una imputación de responsabilidad e imposición de sanciones por el cumplimiento de una obligación en el que no se ha presentado ánimo ni negligencia alguna que tenga como efecto obtener una *"ventaja o menor impacto fiscal"*, aun cuando el efecto generado con dicho cumplimiento no sea el esperado por la autoridad tributaria.

Sobre la base de lo anterior, y como se desprende lo señalado, para que se configure la causal de exención de responsabilidad administrativa-tributaria materia de comentario, es necesario que se presenten necesariamente los siguientes presupuestos, a saber:

4.1.1. Que se haya presentado una declaración tributaria veraz y completa

Un entendimiento adecuado de este presupuesto material implica conocer que la presentación de una declaración tributaria[55] representa y es manifestación del deber de colaboración de los deudores tributarios.[56]

Cierto, si hemos aceptado que en la actualidad la carga de la liquidación de las obligaciones tributarias se ha trasladado de la autoridad tributaria al deudor tributario, no queda duda que este hecho comporta un claro ejemplo del cumplimiento de dicho deber.[57]

Hecha la precisión anterior, es necesario que la presentación de la declaración efectuada por el deudor tributario sea veraz y completa. ¿Qué debemos entender por *"veraz y completa"*? Pues bien, debe entenderse que la declaración tributaria contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria, o para el fin específico correspondiente.[58]

Es decir, y probablemente así se pueda entender mejor el concepto, lo importante es que el deudor tributario haya actuado diligentemente y que no haya omitido -intencionalmente o por negligencia- declarar todos los elementos que permitan a la autoridad tributaria cumplir una evaluación adecuada de la declaración tributaria presentada.[59] Presentada así la declaración, entonces, las controversias que puedan suscitarse entre la autoridad tributaria y los deudores tributarios quedarían limitadas a aspectos de derecho.[60,61]

---

55 La referencia a *"declaración tributaria"* debe entenderse, para los efectos del presente documento, en términos amplios. Así, declaración tributaria podrá ser la que contiene la liquidación de las obligaciones tributarias, como cualquier otra declaración presentada por el deudor tributario en aplicación de las leyes tributarias.

56 En tal sentido, ver: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 56.

57 Ha señalado Ferreiro Lapatza, citado por Aníbarro Pérez, que el sustento del traslado de dicha obligación obedece a que *"(…) la Administración no puede gestionar todas y cada una de las obligaciones surgidas de todos y cada uno de los hechos imponibles realizados (…)"*. (FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. En: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 49). En el mismo sentido, Sainz de Bujanda sostiene que *"(…) no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos imponibles, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, a hacer efectivos sus créditos sin el auxilio -prestado de una u otras formas- de los propios sujetos obligados"*. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Volumen V. Madrid: Instituto de Estudios Públicos, 1967, p. 252. En: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 56).

58 Precisa Aníbarro Pérez que *"(…) las declaraciones también pueden incluir otro tipo de circunstancias, como son las determinantes de la aplicación de beneficios fiscales, las que determinan la elección de un tipo de gravamen de entre varios previstos en la norma (…)"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 56).

59 Lo que se busca, según precisa Aníbarro Pérez, es que *"(…) el administrado se comporte como un buen contribuyente, es decir, que no exista por su parte intención de engañar a la Administración, sino que por el contrario actúe de manera leal y colabore de buena fe en el cumplimiento de los deberes que le vienen legalmente impuestos"*. (Ibídem. p. 58).

60 Ibídem.

61 Ahora bien, normalmente se entiende que este requisito se configura cuando existe materialmente un acto de presenta-

En ese sentido, dicha declaración tributaria tendrá que ser sostenida en una interpretación razonable de las normas tributarias, como se desarrolla a continuación, a fin que el deudor tributario se encuentre exento de responsabilidad y, por tanto, de imposición de sanciones.

4.1.2. Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias

Precisado el alcance que debería, en nuestra consideración, tener el requisito de un *"declaración tributaria veraz y completa"*, cabe indicar que la posibilidad de exclusión de responsabilidad en materia tributaria en este supuesto requiere -adicional y fundamentalmente-, que el deudor tributario haya realizado una actuación basada en una interpretación razonable de las leyes tributarias.

Sobre el particular, es importante entender una premisa ya señalada: el deudor tributario actualmente soporta la carga de realizar la liquidación de las obligaciones tributarias. En cumplimiento de dicha labor, como se ha señalado, dicho deudor debe realizar una labor compleja de interpretación, calificación y aplicación de las leyes tributarias. Producto de ello, asume una posición y ésta es la que es presentada y comunicada a la autoridad tributaria en cumplimiento de su deber de colaboración.

Ocurre, empero, que no en pocos casos la posición asumida y exteriorizada por el deudor tributario no coincide con la sostenida por la autoridad tributaria.[62] En estos supuestos, como es claro, dicha declaración será necesariamente cuestionada al momento que dicha autoridad verifique y fiscalice lo declarado por el deudor tributario. En ese sentido, si se basa en una presunción legal de responsabilidad objetiva, lo más probable es que la autoridad tributaria imponga una sanción al deudor tributario correspondiente.

En nuestra consideración, una conclusión como la señalada en el párrafo anterior debe ser cuestionada. Como se ha demostrado, una correcta y necesaria aplicación del principio de culpabilidad en materia de Derecho sancionador tributario, nos debe llevar a sostener que la discrepancia de criterios sostenidos entre la autoridad tributaria y los deudores tributarios no debe suponer una imposición mecánica de sanciones por el simple hecho que la actuación del deudor tributario se encuentre en el supuesto de hecho de la norma infractora.

Es necesario, como se ha demostrado, que se acredite que el acto infractor cometido por el deudor

---

ción de la declaración (para estos efectos, en forma completa y veraz). Sin embargo, *¿qué ocurre en el supuesto que el deudor tributario consideró que no estaba obligado a presentar la declaración tributaria correspondiente?*

La respuesta a esta interrogante debe partir por entender que la aplicación del principio de culpabilidad debe ser analizada caso por caso, y con la flexibilidad necesaria para lograr el máximo grado de tutela de los derechos de los deudores tributarios. De esta premisa se deriva que si el deudor tributario basó su actuación en una interpretación razonable de las normas tributarias, el presente requisito se entenderá cumplido, sin que exista posibilidad de objeción por la autoridad tributaria (En tal sentido, ver: PÉREZ ROYO, Fernando y otro. Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria. Pamplona: Aranzadi, 1996, pp. 230-231). En efecto, porque si el deudor tributario, por ejemplo, considera que una determinada operación no se encuentra afecta a un tributo específico, no tendría sentido que se encuentre obligado a declarar algo que en su consideración no tiene impacto tributario.

62 Entre los casos que se pueden señalar, y que no debería presentarse, se señala que la autoridad tributaria asume una interpretación pro-fisco. De esta forma, la probabilidad que la posición jurídica asumida por el deudor tributario discrepe con la sostenida por dicha autoridad es mucho mayor. Esta situación es reprochable, porque un entendimiento del principio de igualdad en la interpretación de las leyes (manifestación específica de este principio), lleva a señalar que la autoridad tributaria debe realizar la labor de interpretación y aplicación de las leyes de acuerdo a sus términos y conforme a las reglas previstas en el ordenamiento jurídico. Por tanto, incorporar fines extralegales en dicha labor supone *"desviar"* el ejercicio de las competencias asignadas a dicha autoridad.

tributario se haya producido con dolo o culpa. De lo contrario, si se ha presentado una situación que no permita imputar y trasladar al deudor tributario la conducta infractora, como es el caso de una interpretación y aplicación razonable de las leyes tributarias, no podrá imponerse válidamente una sanción.

Pero, ¿qué se entiende por una *"interpretación razonable de las normas tributarias"*? Una primera aproximación a la pregunta, es señalar que en atención a que nos encontramos ante un concepto genérico, es claro que la respuesta no tiene una solución específica y precisa. Es necesario atender, también, en cada caso los elementos de hecho y de derecho para determinar cuándo se entiende cumplido este requisito.

No obstante lo anterior, consideramos que entre los elementos para calificar una interpretación y aplicación de las leyes tributarias como razonable, debe evaluarse y verificarse en forma general:

- La ley materia de interpretación, la cual debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible, aceptable.[63]
- La posición jurídica sostenida por el deudor tributario, la misma que debe basarse en los métodos y reglas de interpretación admitidos en el Derecho Tributario, y específicamente en lo previsto en la Constitución.[64]
- La dificultad y complejidad de la ley tributaria materia de interpretación y aplicación,[65] sobretodo en atención a la violación del principio de estabilidad de las leyes tributarias; y,
- La situación particular de cada deudor tributario.[66]

Pues bien, de acreditarse que el deudor tributario ha presentado (i) una declaración tributaria veraz y oportuna, y, (ii) una interpretación razonable de la ley tributaria correspondiente, sobre la base de la configuración de los aspectos antes descritos, consideramos que se ha configurado válidamente la causal de exención de responsabilidad tributaria derivada del simple hecho de haber incurrido el su-

---

63 Bien ha sostenido González García que *"(...) en toda labor interpretativa nunca existe un único resultado posible al que figurativamente se lo identificaría como 'la' interpretación. Es más, esto sólo puede hacerlo el legislador, mediante una forma concreta llamada interpretación auténtica. En todos los demás casos, la interpretación que realiza habitualmente cada sujeto, o en último término quien cierra el proceso interpretativo que es el Poder Judicial, no dejará de ser una interpretación. Una (...) formalmente más valiosa que las otras, pero sin dejar de ser una interpretación y sin dejar de hacer notar que existen asimismo cambios jurisprudenciales"*. (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. Pamplona: Aranzadi, 1997, p. 20).

64 Aníbarro Pérez ha señalado que lo *"(...) que se pretende poner de relieve es la necesidad de que la conducta del administrado tenga sustento en una interpretación que desde el punto de vista de los criterios hermenéuticos admitidos en Derecho pueda considerarse acorde con la lógica (...)"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 63-64).

65 Ibídem. p. 65.

66 En cuanto a este punto, bien precisa Aníbarro Pérez que *"(...) el deber de cuidado, en cuanto elemento integrante de la diligencia debida, es deber 'objetivo' de cuidado, pero también tiene una vertiente 'subjetiva' que atiende a las peculiares características del autor. De hecho, las características personales a las que se ha de atender para enjuiciar la racionalidad de una interpretación coinciden, como no podría ser de otra forma, con las que configuran el 'deber sujetivo de cuidado' que integra la diligencia debida. Características tales como el nivel cultural, la educación, la formación, la situación económica, etc., que pueden ser reveladoras de las concretas posibilidades y capacidades del autor en el cumplimiento de sus deberes tributarios"*. (Ibídem. p. 67-68). (En el mismo sentido, ver: MORILLO MÉNDEZ, Antonio. Ob. Cit., p. 85). Ello es así, porque no parece correcto que aun cuando debe existir un deber de cuidado objetivo en el cumplimiento de las leyes tributarias (el deber que generalmente toda persona puede cumplir), en el análisis general la autoridad tributaria debe ponderar que las leyes tributarias están dirigidas a toda la sociedad en general. Este hecho, como es claro, determina que no se pueda imponer a todos los particulares el mismo grado de diligencia como podría ser al caso de especialistas en Derecho Tributario. De lo contrario, se presentaría una afectación al principio de igualdad, al exigir las mismas condiciones a personas que no califican como iguales.

puesto previsto en la norma sancionadora.

4.2. Supuestos concretos de actuación razonable del deudor tributario que excluyen la responsabilidad derivada de la comisión de hechos infractores

Se ha descrito en el punto precedente los presupuestos materiales que deben concurrir para declarar la exención de responsabilidad tributaria por una actuación del deudor tributario basada en una interpretación razonable de las leyes tributarias.

No obstante lo anterior, consideramos pertinente hacer referencia a algunos supuestos que se presentan en la práctica procesal tributaria a fin de determinar si, en estos casos, procede o no la exención de responsabilidad tributaria basado en la causal materia de análisis. Para efectos metodológicos, hemos creído conveniente separar dichos supuestos en casos en los que el deudor tributario se apoyó en una actuación de la Administración y los casos en que esto no ocurre. Veamos.

4.2.1. Cuando la actuación razonable del deudor tributario se sustenta en un criterio previo

En relación a este grupo de supuestos, es importante comprender *¿cuál es el principio que se pretende tutelar con la admisión de exención de responsabilidad cuando el deudor tributario se apoyó en una actuación previa de la autoridad tributaria?* Al respecto, debemos señalar que dicho principio no es otro que la buena fe del deudor tributario.

En efecto, el principio de confianza legítima, en tanto manifestación del principio de buena fe, presupone el ordenamiento jurídico debe tutelar la actuación realizada por el particular, cuando la misma se haya basado en actos o signos externos emitidos por la autoridad pública que hayan inducido a dicho particular a considerar como válida la actuación de dicha autoridad.[67] Dicho principio cobra especial protección, cuando se trata del ejercicio de potestades exorbitantes, como es el caso de la imputación de responsabilidad y consecuente imposición de sanciones.[68]

Hecha la precisión anterior, es claro que aun cuando en la actualidad se ha producido el traslado al deudor tributario de realizar y declarar la liquidación de las obligaciones tributarias, dicha situación no excluye el correspondiente deber de la autoridad tributaria de prestar asistencia para el cumplimiento de dicha obligación.[69]

Siguiendo este orden de ideas, no queda duda que si el deudor tributario presentó su declaración tri-

---

[67] En ese sentido se pronuncia Aníbarro Pérez, citando al Tribunal Supremo español, cuando señala que este principio ha de ser aplicado *"(....) cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legítima actuación administrativa".* (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 70).

[68] Así lo entiende González Pérez, quien ha señalado que *"Si la buena fe ha de informar el ejercicio de todas las potestades exorbitantes, el principio adquiere especial relieve cuando de la potestad sancionadora se trata. A la hora de calificar la conducta dolosa o culposa de quien ha incurrido en una trasgresión jurídico-administrativa tipificada como falta, no puede prescindirse de la confianza que ha podido despertar con su conducta en el infractor*". (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. Ob. Cit., p. 163).

[69] No queda duda que la autoridad tributaria cumple un papel fundamental en la tarea de "simplificar" el sistema tributario. Dicha función, como es evidente, ha cobrado mayor importancia, en forma proporcional a la complejidad que viene presentando los sistemas tributarios actuales (En tal sentido, ver: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 71).

butaria, amparado en el criterio exteriorizado por la autoridad tributaria,[70] no se presenta culpabilidad. En ese sentido, no resulta conforme al ordenamiento jurídico que a un deudor tributario se le imponga una sanción, si la autoridad tributaria desconoce el criterio en el cual fundó dicho deudor su posición y actuación.[71] Simplemente, como es claro, el deudor tributario perdería toda expectativa de certeza, si es la propia autoridad tributaria quien se contradice en sus actos.[72]

Por tal motivo, otra necesaria conclusión previa es que si el deudor tributario ha actuado apoyado en un criterio exteriorizado por la autoridad, y este criterio es luego desconocido por dicha autoridad para cuestionar la declaración presentada por el deudor tributario, procede la exención de responsabilidad.[73]

Hechas las precisiones anteriores, debemos señalar que entre las manifestaciones que se encuentran comprendidas en este grupo general de supuestos de exclusión de responsabilidad tributaria por interpretación razonable de las normas, se encuentran los siguientes:

(i) Las consultas tributarias

Un primer supuesto se trata de las absoluciones a consultas formuladas por los deudores tributarios. Desde un punto de vista genérico, se trata de un mecanismo que se activa a solicitud del deudor tributario, en virtud del cual la autoridad tributaria -en ejercicio de su potestad interpretativa- exterioriza una opinión sobre el sentido o alcance de las leyes tributarias materia de consulta.[74,75]

---

70 Como es evidente, no todo criterio exteriorizado de la autoridad tributaria debe ser considerado como válido para apoyar una actuación del deudor tributario. Debe ser un criterio emitido por: (i) un órgano competente; y, (ii) dentro de sus competencias, con potestad para exteriorizar el criterio que emite a nombre de la autoridad tributaria.

71 ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., pp. 69-70.

72 González Pérez ha destacado que *"(…) la doctrina de los actos propios obliga al demandante a aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de sus propios actos voluntarios y perfectos jurídicamente hablando, ya que aquella declaración de voluntad contiene un designio de alcance jurídico indudable, manifestado explícitamente, tal como se desprende del texto literal de la declaración, por lo que no es dable al actor, desconocer, ahora, el efecto jurídico que se desprende de aquel acto"*. Para este efecto, dicho autor *"Que la doctrina de los actos propios tiene aplicación en el ámbito de las relaciones jurídico-administrativas parece incuestionable. También aquí constituye un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes venire contra factum propium"*. (GONZÁLES PÉREZ, Jesús. Ob. Cit., p. 183 y 185). (En el mismo sentido, ver: TEIJEIRO, Guillermo. "Protección efectiva de los derechos del contribuyente: Los límites del accionar de la Administración Fiscal en el marco constitucional y legal". En: Protección Constitucional de los Contribuyentes. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 304).

73 Así lo ha entendido Tejerizo López, quien ha señalado que *"(…) es evidente que, en el supuesto de que el contribuyente siga la orientación marcada por la Administración, se le exonere de cualquier responsabilidad"*. (TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. La reforma en la gestión tributaria. Crónica Tributaria. Nº 68, p. 90).

74 Aníbarro Pérez ha señalado que las consultas tributarias constituyen *"(…) sin duda (…) uno de los principales vehículos a través de los que la Administración manifiesta su criterio respecto a los temas que le son planteados"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 79).

75 En el ordenamiento tributario nacional, la posibilidad de formular consultas se encuentra regulado en el Artículo 93 del Código Tributario, el cual establece que *"Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo"*. Como se puede apreciar, dicha disposición legal sólo legitimaría a determinadas personas a formular consultas, situación que impediría a los deudores tributarios en general contar con un mecanismo legal efectivo para habilitar el deber de asistencia que le corresponde a la autoridad tributaria a fin de facilitar la labor de las liquidaciones tributarias.

No obstante lo anterior, consideramos que dicha disposición debe ser interpretada conjuntamente con el numeral i) y el último párrafo del Artículo 92 del Código Tributario, relativo a los derechos de los administrados, los cuales establecen que los deudores tributarios tienen derecho a *"obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias"* y a

Pues bien, *¿cómo se presentaría la situación de exoneración de responsabilidad para el deudor tributario?* La respuesta parece no ser otra. Formulada y emitida la absolución de la consulta por la autoridad tributaria -entidad oficial encargada de la aplicación de las leyes tributarias-, el deudor tributario confía y asume como válido dicho criterio (interpretación razonable), incorporándolo en su decisión de realizar determinada operación, de iniciar un procedimiento destinado a obtener algún beneficio, entre otros supuestos.[76]

Dicho comportamiento, como es claro, importa una actuación diligente del deudor tributario. Es decir, se presenta la exclusión de culpabilidad del deudor tributario.

Por tanto, corresponde que proceda la exención de responsabilidad del deudor tributario que apoyó el cumplimiento de sus obligaciones conforme al criterio emitido por la autoridad tributaria.[77] A igual conclusión se puede arribar si un tercero apoya su actuación en una absolución de consulta emitida para otro deudor tributario, pero que presenta un supuesto de hecho similar al suyo.[78]

---

los demás derechos *"(…) conferidos por la Constitución, por este Código o por las leyes específicas"*.

Pues bien, en aplicación directa de derecho y de la Constitución, cabe indicar que el numeral 20 del Artículo 2 de la Constitución establece el derecho de todo particular, como es el caso de los deudores tributarios, de *"(…) formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad"*. Este derecho de plena efectividad directa por los deudores tributarios frente a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 93 del Código Tributario, se encuentra desarrollado a nivel legal por el Artículo 106 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual establece expresamente lo siguiente:

"Artículo 106.- Derecho de petición administrativa

106.1 Cualquier administrado, individual o colectivamente, puede promover por escrito el inicio de un procedimiento administrativo ante todas y cualesquiera de las entidades, ejerciendo el derecho de petición reconocido en el Artículo 2º inciso 20) de la Constitución Política del Estado.

106.2 El derecho de petición administrativa comprende las facultades de presentar solicitudes en interés particular del administrado, de realizar solicitudes en interés general de la colectividad, de contradecir actos administrativos, las facultades de pedir informaciones, de formular consultas y de presentar solicitudes de gracia.

106.3 Este derecho implica la obligación de dar al interesado una respuesta por escrito dentro del plazo legal". (el subrayado es agregado).

Como se puede apreciar, el derecho de petición administrativa comprende la posibilidad de que cualquier particular pueda solicitar a cualquier entidad se pronuncie sobre las consultas que formule. Pero, ¿cuál es el alcance de la facultad de formular consultas? El Artículo 111 de la Ley del Procedimiento Administrativo General es claro al establecer que *"(…) El derecho de petición incluye las consultas por escrito a las autoridades administrativas, sobre las materias a su cargo y el sentido de la normativa vigente que comprende su accionar, particularmente aquélla emitida por la propia entidad. (…) Cada entidad atribuye a una o más de sus unidades competencia para absolver las consultas sobre la base de los precedentes de interpretación seguidos en ella"*. (el subrayado es agregado nuestro).

De esta forma, queda claro que no existe impedimento legal alguno que limite la posibilidad que el deudor tributario pueda formular consultas a la autoridad tributaria. Si se quiere desde otro punto de vista, existe la obligación de la autoridad tributaria de cumplir con su deber de asistencia al deudor tributario en el cumplimiento de sus obligaciones o sobre cualquier situación jurídica relevante.

76 Un problema práctico que se presenta en la operatividad este supuesto, responde al hecho que la Administración Tributaria -aun cuando se encuentra obligado a cumplir, bajo cargo de incurrir en responsabilidad- podría no contestar o hacerlo en forma extemporánea a la decisión del deudor tributario de realizar un hecho, acto o negocio jurídico. En ese sentido, sería recomendable que se regule los efectos que tendría para el deudor tributario el incumplimiento de dicho deber.

77 Así lo ha señalado Aníbarro Pérez, quien sostiene que esta situación *"(…) se traduce en la exoneración de responsabilidad para el obligado tributario que tras haber recibido la contestación a su consulta haya cumplido sus obligaciones de acuerdo con la misma"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 82).

78 En tal sentido, ver: Ibídem. p. 83.

(ii) Las disposiciones administrativas expedidas por la autoridad tributaria

Un segundo supuesto es el caso relativo a la posibilidad que la autoridad tributaria emita circulares, oficios, informes, entre otros medios a través de los cuales exterioriza su opinión sobre los alcances, aplicación u otros aspectos del régimen tributario.

A diferencia del supuesto anterior, en el presente caso nos encontramos ante un criterio exteriorizado por la autoridad tributaria, normalmente de carácter general e indeterminado. Por tanto, es importante que el deudor tributario verifique que el supuesto de hecho en que se encuentra, está comprendido razonablemente dentro de los alcances de la opinión exteriorizada en virtud de dichos medios.

Determinada la inclusión de la actuación del deudor tributario dentro del ámbito de aplicación del correspondiente informe, oficio o circular, nos encontraremos nuevamente ante una interpretación razonable de las leyes tributarias. Ello es así, al igual que en el caso anterior, porque es la propia autoridad tributaria quien, entre varias posibilidades de interpretación, fija y determina una como válida a cumplir y respetar por los deudores tributarios.

Por tanto, salvo que sea un manifiesto error en la labor de análisis del ámbito de aplicación de las disposiciones administrativas mencionadas, procede que se excluya toda responsabilidad tributaria derivada de un cambio de criterio realizado por la autoridad tributaria.

(iii) Las resoluciones emitidas por la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal

Un tercer supuesto está constituido por la actuación de los deudores tributarios basada en los criterios fijados en las resoluciones de determinación de la obligación tributaria, y las que se pronuncian sobre los recursos de reclamación y apelación.

En relación a los criterios fijados por la autoridad tributaria en una resolución de determinación, parece razonable limitar su alcance al propio deudor tributario. Ello, en atención a que dichos valores no gozan de publicidad en sentido material, ya que la tutela del carácter reservado de la información de los deudores tributarios así lo exige. Siendo ello así, cabe indicar que en caso el deudor tributario realice nuevamente una actuación que ya ha sido materia de fiscalización y determinación por la autoridad tributaria, dicho deudor podrá considerar como una interpretación razonable el criterio que se fijó en relación a los efectos tributarios otorgados al hecho, acto u operación materia de evaluación anterior.

De otro lado, se encuentran también los supuestos en los cuales el deudor tributario asume el criterio contenido en las resoluciones que se pronuncian sobre los recursos de reclamación y apelación. En el primer caso de los mencionados, no parece existir dudas en que se deberá seguir lo señalado en relación a los criterios fijados en resoluciones de determinación. Así, se deberá limitar al caso del deudor tributario involucrado y el criterio fijado podrá ser utilizado como interpretación razonable por el deudor tributario para el cumplimiento posterior de obligaciones tributarias de similar naturaleza.

Distinto es el caso de las resoluciones que resuelven los recursos de apelación,[79] esto es, de las Reso-

[79] En nuestro ordenamiento jurídico, dicha labor le corresponde al Tribunal Fiscal. Así lo establece el Artículo 143 del Código Tributario, el cual establece que *"El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera"*.

luciones del Tribunal Fiscal. En este caso, si bien nos encontramos ante una resolución que se pronuncia sobre los efectos fiscales de hechos, situaciones o actos jurídicos realizados por un deudor tributario en particular (respecto de un período y tributo específico), las resoluciones que emite dicho órgano colegiado tienen plena publicidad material.

Ciertamente, porque aun cuando las Resoluciones del Tribunal Fiscal únicamente son notificadas al deudor tributario involucrado, existe la posibilidad que otros deudores accedan a su contenido mediante los mecanismos que fija dicho órgano colegiado.[80]

De acuerdo a lo anterior, entonces, si un deudor tributario -involucrado directa o indirectamente- se apoya en el criterio establecido en una Resolución del Tribunal Fiscal, estaremos también en presencia de una actuación diligente, que se ampara en una interpretación razonable de las leyes tributarias. En consecuencia, procede igualmente que se exonere de responsabilidad la declaración tributaria presentada por el deudor tributario que no se ajusta al criterio que pueda mantener la autoridad tributaria al momento de su evaluación.

4.2.2. Cuando la actuación razonable del deudor tributario no se sustenta en un criterio previo

En el apartado anterior, como se ha podido apreciar, se ha hecho referencia a los supuestos en que el deudor tributario apoyó el cumplimiento de sus obligaciones, el acceso a un régimen o simplemente la presentación de una declaración tributaria, en el criterio que previamente emitió y exteriorizó la autoridad tributaria.

Empero, una situación que reviste mayor complejidad en su evaluación, son los casos en que el deudor tributario no apoyó su actuación en un criterio previo de la autoridad tributaria. En este sentido, surge la interrogante de si *¿procede o no la imposición de una sanción?* A dos supuestos nos vamos a referir en las líneas siguientes.

(i) Asunción de una interpretación distinta de la asumida por la autoridad tributaria

Un primer supuesto es el caso en que el deudor tributario, simplemente, se aparta del criterio exteriorizado previamente por la autoridad tributaria.

Una aproximación adecuada al análisis de este supuesto, nos debe llevar a señalar que se encuentra excluida *per se* la posibilidad que la autoridad tributaria imponga una sanción por el solo hecho que el deudor tributario haya discrepado de su criterio.[81] Efectivamente, porque la aplicación del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho tributario sancionador, exige que el simple hecho que exista discrepancias entre las posiciones del deudor tributario y la autoridad tributaria, no es un argumento o fundamento suficiente para imponer válidamente una sanción. Es necesario, como se ha demostrado, que se demuestre y pruebe la presencia de culpabilidad en la actuación del deudor tributario.

No obstante lo anterior, es importante comprender que la autoridad tributaria asume, en su calidad de parte, una posición jurídica acorde con sus intereses.[82] En ese sentido, es fácil comprender que nor-

[80] Nos referimos, básicamente, al acceso a las Resoluciones del Tribunal Fiscal mediante la página web de dicha entidad o a través de las publicaciones de las mismas en el Diario Oficial "El Peruano".

[81] Ha señalado Aníbarro Pérez que *"(...) no es cierto que el administrado deba necesariamente seguir el criterio de la Administración si quiere evitar incurrir en sanción, ya que eso supondría dar un valor a ese criterio del que carece, y conectar unas consecuencias exorbitantes a la inobservancia del mismo"*. (ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ob. Cit., p. 97).

[82] Ibídem. p. 97.

malmente la posición del deudor tributario no pueda concordar con la de dicha autoridad.

Por tal motivo, resulta legítimo que dichos deudores, en legítimo ejercicio de su derecho a maximizar su derecho constitucional a la propiedad, discrepen con la autoridad tributaria y opten por asumir una posición jurídica razonable que justifique los efectos fiscales que le han otorgado a un hecho, acto o situación jurídica. Pero, *¿cómo acreditar que el deudor tributario actúo razonablemente, aun cuando se apartó de la posición jurídica sostenida por la autoridad tributaria?*

Entre otras posibles soluciones, es posible que el deudor tributario presente, en adición a su declaración tributaria, un sustento motivado que permita justificar adecuadamente los efectos fiscales otorgados a determinación situación, hecho o acto.[83] Dicho sustento, para tener mayor confiabilidad frente a la autoridad tributaria, podría ser preparado, por ejemplo, por un especialista de la materia.

En este supuesto, entonces, es claro que el deudor tributario ha asumido una interpretación razonable de las leyes tributarias, situación que permitirá excluir toda responsabilidad tributaria derivada de una simple diferencia de criterio con la autoridad tributaria.

(ii) Asunción de una interpretación jurídica propia, la cual es cuestionada posteriormente por la autoridad tributaria

Un segundo supuesto está referido al caso en que el deudor tributario asume una interpretación jurídica particular, sin recurrir ni pretender generar la exteriorización de un criterio de la autoridad tributaria.

Sobre el particular, consideramos que la búsqueda de la emisión de un criterio de la autoridad tributaria no debe ser entendida como una obligación del deudor tributario. Ello supondría la imposición indirecta de una carga para la exclusión de responsabilidad objetiva tributaria, sobretodo cuando la posible discrepancia con la autoridad tributaria será conocida al momento que se realice la correspondiente verificación o fiscalización, y no al momento de presentar la correspondiente declaración tributaria.

Por ende, lo más congruente con su naturaleza, es entender que dicha búsqueda es propiamente la manifestación de un derecho, el cual será ejercido si dicho deudor considera que tiene dudas razonables sobre el sentido o alcances de alguna ley tributaria.[84]

En ese sentido, de presentarse una controversia sobre la interpretación jurídica adoptada por el deudor tributario, lo importante es que el órgano resolutor aprecie que la posición asumida por el particular es razonable en atención a las características particulares de la situación materia de análisis, aun cuando finalmente el Tribunal Fiscal considere correcta la posición adoptada por la autoridad tributaria.[85]

Pero *¿cómo se otorga un carácter razonable a la posición jurídica que pueda asumir el deudor tributario?* Una posible respuesta a esta interrogante podría pasar por el hecho que dicho deudor presente, en adición a su declaración tributaria, un informe que sustente en forma motivada las razones de hecho y

---

83 Ibídem. p. 101.

84 Ibídem. p. 98.

85 Bien señala Aníbarro Pérez que *"(...) incluso si se entiende que la interpretación más convincente es la de la Administración, el Tribunal deberá aún determinar si la interpretación efectuada por el particular resulta razonable atendiendo a las circunstancias objetivas y subjetivas que concurren en el caso concreto, ya que de ser así no cabrá apreciar infracción, al estar ausente el elemento de culpabilidad necesario en todo ilícito administrativo"*. (Ibídem. p. 101).

de derecho que le llevaron a concluir en un sentido sobre el alcance de una ley tributaria. De esta forma, se presentará una válida causal de exoneración de responsabilidad tributaria, basada en una actuación diligente y amparada en una interpretación razonable de la ley.

V. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO QUE NO RESPETE EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN MATERIA SANCIONADORA

Tomando en consideración lo expuesto en los puntos precedentes, es importante determinar las consecuencias que recaen sobre los actos administrativos tributarios emitidos sin que se haya considerado la aplicación del principio de culpabilidad en materia sancionadora.

A este efecto, es importante destacar que la Administración Tributaria, en tanto integrante de la Administración Pública, se encuentra sujeta al principio de *"competencia reglada"* o *"competencia normada"*. En virtud de dicho principio, como se sabe, a la entidad o funcionario público sólo le está permitido realizar las actuaciones que la ley expresamente le permite.[86] Este principio es de la mayor relevancia, porque determina que la Administración Tributaria no pueda, no sólo atribuirse potestades que el legislador no le ha conferido, sino que tampoco puede exceder, desnaturalizar o actuar en desmedro de la Carta Constitucional o de la propia ley.

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de competencia reglada se encuentra regulado en el numeral 1.1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.[87] En virtud a dicha disposición, es claro que el principio de competencia reglada atribuye una serie de facultades y atribuciones que le permiten a la Administración Pública -entre la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal-, cumplir su función. Todas esas facultades y atribuciones emanan de la ley. Ninguna de ellas ha sido creada por la propia Administración Pública.

De acuerdo a lo antes expuesto, entonces, en caso no haya existido el otorgamiento previo de una potestad a la Administración Pública o, habiéndosele otorgado bajo ciertos parámetros una potestad, excede, desnaturaliza o viola su ámbito de aplicación respecto a lo previsto en el ordenamiento jurídico en conjunto, es claro que ésta no podría actuar válidamente. En ese sentido, toda actuación -reflejada o no en un acto administrativo- que exceda o viole los límites establecidos por la ley de atribución de facultades, constituiría una actuación abiertamente ilegal.

---

[86] De acuerdo a lo establecido por un reconocido autor, cuando una norma jurídica predetermina la conducta que el órgano administrativo debe observar al momento de ejercerla, se dice que la potestad es reglada. En estos casos, se afirma, el órgano administrativo no puede apartarse de lo que las normas le indican, es decir, que dada una situación de hecho determinada por una norma jurídica, corresponde dictar cierto acto administrativo (En ese sentido, ver: DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. 7ª Edición. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998, pp. 177-178). En este mismo sentido, otro autor reconocido ha definido a las potestades regladas como aquellas potestades en cuyo ejercicio existe un proceso meramente aplicativo de la ley, el cual da lugar únicamente a la constatación o verificación del supuesto mismo, a fin de contrastarlo con el tipo legal. Así, señalan que el contenido de tales potestades no puede ser configurado libremente por la Administración, sino que debe limitarse estrictamente a lo que la propia ley ha previsto sobre dicha materia de modo preciso y concreto (En ese sentido, ver: GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y Tomás Ramón FERNÁNDEZ. Ob. Cit., Tomo I. pp. 444-445).

[87] El numeral 1.1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece textualmente que todas *"(...) las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas"*. (el subrayado es agregado nuestro).

En el caso concreto, ha quedado demostrado que el principio de culpabilidad es un principio de plena aplicación en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, en virtud del cual se exige al órgano sancionador la comprobación de dolo o culpa por parte del deudor tributario para la imputación válida de la comisión de una infracción. Es decir, el mencionado principio constitucional, no permite a la Administración Tributaria la imposición de sanciones por el solo hecho de haberse configurado el supuesto de hecho previsto en la disposición que regula la infracción (mero resultado).

Por tal motivo, consideramos que en caso se imponga a un deudor tributario una sanción en forma objetiva, sin considerar (i) las condiciones particulares del deudor; y, (ii) la actuación razonable que se puede presentar en el caso concreto, se estará emitiendo un acto tributario sancionador que no tutela los derechos constitucionales de los particulares previstos en la Carta Constitucional. En este caso, no se estaría respetando el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

Esta situación, al amparo de lo previsto en el numeral 1 del Artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General,[88] determinaría que el acto administrativo tributario que emita dicha entidad se encuentre incurso en causal de nulidad de pleno derecho.[89] En este sentido, la Administración Tributaria se encuentra obligada a dar inmediatamente de baja a dicho acto.[90]

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

1. La potestad sancionadora de la Administración Pública se encuentra necesariamente sujeta a la Constitución, los principios constitucionales y el respeto de los derechos fundamentales. Para hacer efectivo esta tutela enunciada, se justifica y exige la aplicación de los principios que orientan el derecho punitivo penal.

2. El ámbito material del traslado de principios del orden penal al Derecho Tributario Sancionador no debe ser asumido como una fórmula *a priori*, cerrada y, por tanto, inamovible. Dicho alcance debe tener como presupuesto general la *necesaria* aplicación de aquellas garantías procesales de las que se nutre el Derecho Penal para legitimar las directrices de un Estado de Derecho Constitucional.

3. Es necesario que ciertos derechos constitucionales o de base constitucional asistan en todo momento al deudor tributario que ha sido o puede ser pasible de imputación de responsabilidad y eventual imposición de una sanción tributaria.

---

88 El numeral 1 del Artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que *"Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias"*.

89 Cabe indicar que si bien el Artículo 109 del Código Tributario regula el régimen de nulidad y anulabilidad de los actos administrativos tributarios, un tratamiento adecuado y completo de dicho régimen se encuentra en la Ley del Procedimiento Administrativo, la cual, como se sabe, es de plena aplicación para determinar la validez de los actos administrativos (como es el caso de los de índole tributario).

90 La nulidad de un acto administrativo, como es el caso de uno de índole tributario, tiene efecto declarativo y retroactivo. Así lo dispone el numeral 12.1 del Artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece que *"(...) La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto* [se entiende la emisión]*, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro"*. A este efecto, cabe indicar que el Tribunal Fiscal, mediante Resolución 05847-5-2002 del 11 de octubre de 2002, ha confirmado dicho criterio al señalar que *"De acuerdo con la gravedad de la infracción del ordenamiento jurídico, se presentan distintos grados de invalidez: a) la nulidad absoluta, plena o de derecho (...) cuya invalidez opera desde el inicio de acto declarado nulo (ex nunc) (...)"*.

4. Entre los derechos y principios que deben tutelar la esfera jurídica de los deudores tributarios frente al ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, se admite el respeto a las garantías propias del principio de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, tipicidad, presunción de inocencia, la prohibición de la retroactividad contra el reo, la analogía, la proscripción de cláusulas abiertas o indeterminadas, proporcionalidad de la sanción, etc. Estos derechos y principios sólo constituyen algunos de los límites con los que debe actuar la Administración Pública frente a los deudores tributarios.

5. En el análisis de los aspectos configuradores y constitutivos de la infracción tributaria, es necesario que la autoridad tributaria evalúe y pruebe: (i) la existencia de una conducta típica; (ii) que dicha conducta sea antijurídica; (iii) culpable; y, (iv) sancionada por una ley tributaria. Dichos requisitos deben presentarse en forma conjuntiva para la imposición de la sanción correspondiente. De lo contrario, de no configurarse y probarse la manifestación de cualquier de dichos aspectos, se entenderá que no existe infracción tributaria sancionable.

6. La culpabilidad supone la exigencia de dolo o culpa en la actuación del deudor tributario, a fin de imponer válidamente una sanción por la comisión del hecho infractor. Ello, básicamente, en atención a la necesidad de proteger a los deudores tributarios de exacciones injustificadas de su patrimonio, derivadas de la imposición automática de sanciones impuestas por cualquier criterio o acto no acorde al sostenido por la autoridad tributaria. De allí que no será legal y válido que dicha autoridad, en ejercicio de su potestad sancionadora, imponga una sanción al deudor tributario por la mera constatación del resultado previsto en la norma que regula la infracción.

7. El alcance del ámbito de aplicación del principio de culpabilidad en materia de responsabilidad tributaria, como podría ser en el caso de imposición de sanciones, no debe entenderse en forma limitada. Debe, conforme a una interpretación acorde con los principios constitucionales, encontrarse sujeto a una evaluación concreta.

8. Una manifestación del principio de culpabilidad, que permitirá alegarse válidamente como causal de exoneración de responsabilidad tributaria, es la actuación basada en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Este supuesto exige que el deudor tributario haya presentado una declaración tributaria veraz, completa y que se ampare en una interpretación posible y razonable de las leyes tributarias. Presentadas estas condiciones, procede declarar la exoneración de imputación de responsabilidad e imposición de sanciones al correspondiente deudor tributario.

9. En el supuesto que la Administración Tributaria emita un acto administrativo tributario sancionador sin considerar: (i) las condiciones particulares del deudor tributario; (ii) la actuación razonable que pudo haber realizado dicho deudor; esto es, atendiendo al mero resultado y comprobación de la infracción, habrá contravenido la Carta Constitucional. En ese sentido, dicho acto administrativo tributario será nulo de pleno derecho.

10. La nulidad del acto administrativo tributario, de acuerdo a lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha de emisión del acto.

VII. RECOMENDACIONES

Producto del análisis realizado y de las conclusiones a las que se ha arribado en el punto VI precedente, consideramos pertinente realizar las siguientes recomendaciones:

1. Es conveniente que la sociedad, en general, y los operadores jurídicos, en particular, contribuyan al fortalecimiento de la idea de cumplimiento y sujeción al ordenamiento jurídico político vigente, en donde la Carta Constitucional cumple un rol definidor y orientador del sistema.

2. Ampliar y, en su caso, precisar los alcances de los derechos de los deudores tributarios previstos en el Código Tributario, de tal forma que no quede duda para la Administración Tributaria y el Tribunal que su actuación y los actos que emitan deben privilegiar principios, valores y derechos constitucionales.

3. Aun cuando su correcta aplicación puede ser determinada a nivel de precedentes y jurisprudencia, es conveniente modificar el texto de los Artículos 165 y 170 del Código Tributario a fin de: (i) dejar constancia expresa que la determinación de responsabilidad tributaria está sujeta a los principios del *ius puniendi* del Estado, entre los cuales se encuentra el principio de culpabilidad; y, (ii) regular adecuadamente algunos supuestos de exoneración (improcedencia) de responsabilidad tributaria, y los efectos que debe tener dicha exención.

VIII. Propuesta de modificación legislativa al Código Tributario

Sobre la base de las recomendaciones sugeridas en el punto VII precedente, se ha considerado oportuno someter a consideración algunas propuestas de modificación legislativa del Código Tributario, en orden a establecer claramente la obligación de aplicar el principio de culpabilidad en materia sancionadora.

No obstante lo anterior, es importante dejar constancia que aun cuando dichas propuestas pretenden responder a la lógica antes indicada, reconocemos que su implementación debe pasar necesariamente a evaluación y análisis, de tal forma que su eventual regulación legislativa importe la plasmación de un mecanismo real y eficaz de tutela efectiva de los derechos de los deudores tributarios.

8.1. Modificación del Artículo 165 del Código Tributario

Se propone modificar el Artículo 165 del Código Tributario, relativo a la determinación de la infracción tributaria. Así, se modifica el carácter objetivo de la determinación, por un sistema de determinación sujeto a las garantías del derecho punitivo sancionador, entre las cuales se encuentra el principio de culpabilidad y presunción de inocencia.

En ese sentido, el texto del mencionado Artículo 165 del Código Tributario quedaría redactado y regulado en los términos siguientes:

Artículo 165.- Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores

La infracción será determinada sobre la base del cumplimiento de las garantías del derecho punitivo sancionador, regulados o derivados de la Carta Constitucional y de la Ley del Procedimiento Administrativo General. De ser el caso, dicha infracción será sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

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

8.2. Modificación del Artículo 170 del Código Tributario

Se propone modificar el Artículo 170 del Código Tributario, referido a la declaración de improcedencia de imposición de sanciones tributarias.

En concreto, se sugiere: (i) establecer una causal de exención de responsabilidad tributaria basada en una actuación de buena fe y razonable del deudor tributario; (ii) se elimina el condicionamiento de la declaración de procedencia de la exención de responsabilidad tributaria, en el supuesto que se aclare por ley o por el Tribunal Fiscal la interpretación que dio lugar a controversia; (iii) se amplia el alcance de la exención de responsabilidad, a todo supuesto en que se acredite que el deudor tributario actuó de buena fe y presto adecuadamente su deber de colaboración; y, (iv) la improcedencia de aplicación de intereses devengados desde el día siguiente al vencimiento de la obligación tributaria, cuando la generación de los mismos se ha debido a la aplicación objetiva de una sanción.

Sobre la base de dichos punto, el texto del mencionado Artículo 170 del Código Tributario tendría los términos siguientes:

Artículo 170.- Improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones

No procede la aplicación de intereses ni sanciones:

1. Cuando el deudor tributario ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se entiende que existe una actuación de diligencia necesaria:

    1.1. Cuando se haya presentando una declaración completa y veraz, sustentando su contenido en una interpretación razonable de las leyes.

    1.2. Cuando se haya actuado conforme a criterios o posiciones exteriorizadas por las autoridades tributarias, tales como directivas, absolución de consultas, informes, entre otros.

    1.3. Cuando se haya producido deficiencias técnicas en los programas informáticos facilitados por la autoridad tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

    1.4. Cuando los programas informáticos facilitados por la autoridad tributaria limitan al deudor tributario en la declaración del contenido de la liquidación tributaria.

2. Cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

3. En general, cuando el deudor tributario haya cumplido en forma diligente y de buena fe las obligaciones y deberes a su cargo.

En cualquier de los casos indicados en los numerales precedentes, los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria.

Lima, octubre 2006