



La aplicación de sanciones tributarias en el marco del procedimiento de fiscalización: afectación al derecho de defensa de los contribuyentes^(*)

The application of tax sanctions in the framework of the tax control procedure: affectation to the right of defense of taxpayers

Julio César Casma Rocha^()**

PwC Perú (Lima, Perú)

Resumen: La Administración Pública posee potestades que deben ser utilizadas en aras de alcanzar el objetivo de protección del interés general y garantizando siempre los derechos fundamentales de los administrados. Dentro de estas potestades encontramos la de sancionar, expresión del *ius puniendi* estatal, y que será activada ante la comisión de infracciones administrativas por parte de sujetos determinados. La potestad de sancionar requiere ser ejercida en el marco de un procedimiento legal que otorgue a los administrados las garantías de defensa suficientes para hacer frente a la imposición de una sanción.

Sin embargo, la actual regulación tributaria se aparta del referido razonamiento: la imposición de sanciones tributarias a los contribuyentes infractores se produce en el marco del procedimiento de fiscalización. Es decir, la actividad de fiscalización de la Administración Tributaria concluirá no sólo con la Resolución de Determinación, sino también con una Resolución de Multa.

Esta regulación es producto de una evidente confusión entre la potestad de fiscalizar y la potestad de sancionar de la Administración, cuyas actuaciones requieren estar debidamente separadas. Asimismo, con ello se genera una grave afectación al derecho de defensa de los contribuyentes, quienes no podrán defenderse de forma adecuada frente a la imposición de una sanción tributaria.

Palabras clave: Fiscalización - Sanción - Finalidades - Garantías - Derecho de Defensa - Debido Procedimiento - Derecho Tributario

Abstract: The Public Administration has powers that must be used in order to achieve the objective of protecting the general interest and always guaranteeing the fundamental rights of administered subjects. Within these powers we find the power to sanction, expression of the *ius puniendi*, that will be activated to the commission of administrative infractions. The sanctioning power requires to be exercised within the framework of a legal procedure that provides to administered subjects sufficient defense guarantees to deal with the imposition of a sanction.

^(*) Nota del Equipo Editorial: este artículo fue recibido el 24 de julio de 2022 y su publicación fue aprobada el 2 de noviembre de 2022.
^(**) Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú (Lima, Perú). Becario en la Università degli Studi di Torino. Asociado de Tax Litigation en PwC Perú. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9423-1998>. Correo Electrónico: julio.casma.rocha@pwc.com.



However, the current tax regulations deviate from the above-mentioned reasoning: the imposition of tax penalties on the taxpayers takes place within the framework of the supervision procedure. That is to say, the activity of supervision of the Tax Administration will conclude not only with the “Resolución de Determinación”, but also with a “Resolución de Multa”.

This regulation is the result of an obvious confusion between the power to supervise and the power to sanction of the Administration, whose actions need to be properly separated. This situation also seriously affects the right of defense of taxpayers, who will not be able to defend themselves adequately against the imposition of a tax penalty.

Key Words: Control - Sanction - Aims - Guarantees - Right of defense - Due process - Tax law

1. Introducción

La Administración Pública, en aras de proteger el interés general, tiene a su cargo el ejercicio de diversas potestades, entre las cuales encontramos la de sancionar. Esta potestad debe aplicarse en el marco de un procedimiento legal propio que otorgue al administrado las garantías necesarias para defenderse de forma adecuada frente a la imposición de una sanción.

Por su parte, el artículo 75 del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (en adelante, RPF) disponen que la aplicación de sanciones tributarias se producirá en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria. Es decir, la imposición de sanciones tributarias no es el resultado de un procedimiento sancionador especial y además está sujeta solo a las garantías inherentes al procedimiento de fiscalización.

El presente trabajo tiene dos objetivos principales. En primer lugar, analizar si es idóneo que el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria se inserte dentro de la actividad de fiscalización. En segundo lugar, determinar si la actual regulación del Código Tributario para la aplicación de sanciones afecta derechos fundamentales de los contribuyentes.

A través del estudio de las potestades de fiscalizar y sancionar de la Administración Pública, y de sus respectivas finalidades, se llegará a la conclusión de que las actuaciones de ambas potestades requieren estar debidamente separadas. Asimismo, mediante el examen del procedimiento de fiscalización tributaria, se entenderá que este solo está orientado a la determinación de la obligación tributaria y no a la imposición de sanciones.

Por último, se observará que con la actual regulación del Código Tributario se genera una afectación al derecho de

defensa de los contribuyentes. Ello en tanto no cuentan con las garantías suficientes e inherentes al ejercicio del *ius puniendi* estatal. Se hace imprescindible, por tanto, establecer un procedimiento sancionador tributario que cuente con las debidas garantías y principios reconocidos por el Tribunal Constitucional.

Debemos resaltar que el presente trabajo no pretende cerrar el debate sobre el ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración en el ámbito tributario; por el contrario, espera ser el inicio de un amplio intercambio de ideas que permita regular su adecuado ejercicio, asegurando una protección efectiva de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

2. Potestad de sancionar de la Administración Pública

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

Este poder público que posee el Estado se ve manifestado en funciones, cada una orientada a la realización de sus propios fines. Entre las principales funciones estatales tenemos a la función ejecutiva, la legislativa y la judicial; sin embargo, no podemos olvidar también a la función administrativa. La función administrativa es aquella ejercida por la Administración Pública y que tiene como objetivo principal la protección del interés general. Ella se concretiza a través del ejercicio de diversas potestades, y nace para cumplir labores ejecutivas (aplicación y cumplimiento de leyes), normativas (función de reglamentación) y resolutivas (procedimiento administrativo).



Para poder concretar su objetivo de proteger el interés general, el legislador le ha otorgado a la Administración Pública una serie de potestades, en virtud de las cuales puede imponer a los administrados determinadas obligaciones. La potestad es una facultad de actuación otorgada por norma jurídica y que faculta a la Administración a someter a los administrados en una situación de sujeción, que los obliga a tolerar efectos jurídicos (Mabel, 2008).

Dentro de las potestades que le han sido conferidas a la Administración, encontramos a la potestad de sancionar, que le permite al Estado reaccionar frente al incumplimiento de las obligaciones, deberes y limitaciones por parte de los administrados. En virtud de esta potestad, la Administración podrá imponer *sanciones* ante la comisión de una conducta infractora por parte de un sujeto determinado.

La imposición de sanciones es una explícita manifestación del *ius puniendi estatal*. El Estado cuenta con potestades de sanción dirigidas a contrarrestar la comisión de conductas infractoras y delitos penales. Aquí debe notarse que el derecho sancionador es objeto no solo del derecho administrativo, sino también del derecho penal; por ello se habla de una “unidad del derecho sancionador”.

En el caso del Derecho Administrativo sancionador, el *ius puniendi estatal* es el reflejo de la potestad de sancionar de la Administración Pública. Mediante esta potestad, se busca afrontar conductas ilícitas que no se encuentran comprendidas del ámbito de competencia de los órganos jurisdiccionales penales (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2017).

La distribución entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador respecto a las conductas de los administrados que persigue cada uno, tiene en cuenta razones históricas, la valoración de la naturaleza de los bienes jurídicos a proteger, la gravedad de las conductas y factores puramente cuantitativos o de conveniencia (Zegarra, 2017).

Así lo ha reconocido también el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 1873-2009-PA/TC, donde señaló que las potestades de imponer sanciones administrativas y la de aplicar sanciones penales difieren en sus fines: las primeras tienen un fin represivo, mientras que las segundas un fin de reeducación y reinserción social.

En tal sentido, la actividad sancionadora de la Administración Pública se ve reflejada en mecanismos de coerción que hagan frente a aquellas conductas de los administrados que se traduzcan en el incumplimiento o contravención de las disposiciones que integran un ordenamiento jurídico.

2.1. Garantías necesarias para el ejercicio de la potestad de sancionar

El ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración Pública, iniciado por la comisión de una conducta infractora de parte de un administrado, podrá culminar en la imposición

de la correspondiente sanción administrativa. Esta sanción afectará intensamente la esfera jurídica del sujeto infractor, repercutiendo directamente en sus derechos y obligaciones.

Así, por ejemplo, si observamos el ámbito del derecho tributario (que ineludiblemente forma parte del derecho administrativo), observamos que, frente a la comisión de infracciones tributarias, la Administración Tributaria podrá aplicar las sanciones establecidas en el artículo 165 del Código Tributario. Dentro de estas sanciones tenemos por ejemplo a las penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento, entre otras.

Las penas pecuniarias, también conocidas como multas, son el tipo de sanción más recurrente en la práctica tributaria y se notifican al administrado en la denominada Resolución de Multa. Este acto administrativo, al igual que la Resolución de Determinación, está sujeto a determinados requisitos de validez señalados en el artículo 77 del Código Tributario.

Tanto las penas pecuniarias como las demás sanciones tributarias, *afectan directa e intensamente el derecho de propiedad de los contribuyentes y derechos fundamentales conexos*. Dada la gravedad de la sanción y su repercusión en la esfera jurídica del administrado, se hace necesario que el ejercicio de la potestad de sancionar esté sujeto a principios y garantías a favor del contribuyente, que le permitan a este último defenderse de forma adecuada.

En ese sentido, el primer aspecto a resaltar en el ejercicio de la potestad de sancionar es la necesaria existencia de un procedimiento legal establecido para la imposición de sanciones. Solo dentro de un procedimiento podrán fijarse principios y garantías que permitan un razonable ejercicio del *ius puniendi estatal*, asegurando que las sanciones aplicadas sean conforme a derecho y que su imposición haya sido respetuosa de los derechos fundamentales del administrado y del principio de debido procedimiento.

Siguiendo esta línea es que el Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento



Administrativo General (en adelante, TUO de la LPAG) ha instaurado un procedimiento administrativo sancionador, regido por principios especiales que garantizan un ejercicio idóneo de la potestad de sancionar del Estado. En específico, el artículo 247 del TUO de la LPAG establece que:

- La facultad sancionadora de las entidades que determinan infracciones y aplican las correspondientes sanciones se encuentra regulada por la normativa del Capítulo III del TUO de la LPAG.
- Este capítulo se aplica con carácter supletorio a los procedimientos dispuestos por normas especiales, tales como los tributarios. Estos procedimientos especiales deberán respetar los principios de la potestad sancionadora regulados en el artículo 248, además de la estructura y garantías constituidas.
- Las condiciones que fijen los procedimientos especiales no pueden ser menos favorables a los administrados que las establecidas en el Capítulo III del TUO de la LPAG.

El segundo aspecto a resaltar es que el ejercicio de la potestad de sancionar debe sujetarse necesariamente a principios constitucionales que han sido ampliamente reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así, encontramos que en la sentencia recaída en el expediente No. 2050-2002-AA/TC, se precisó que “los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen **principios básicos del derecho sancionador**, que no sólo (sic) se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del **derecho administrativo sancionador**” (2003, fj. 8).

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

Resaltando lo anteriormente señalado, en la sentencia recaída en el expediente No. 2098-2010-PA/TC se manifestó que el derecho al debido proceso en instancia sancionadora administrativa implica la plena aplicación de los principios constitucionales que limitan la potestad disciplinaria. Solo así un procedimiento podrá ser calificado como justo y, consecuentemente, como constitucional.

Tomando en consideración los dos aspectos recientemente desarrollados, podemos concluir que, solo aplicando los principios constitucionales de la potestad sancionadora reconocidos por el Tribunal Constitucional, dentro un procedimiento legal establecido, se podrá garantizar que la imposición de sanciones sea conforme a derecho. Es un requisito indispensable que *el administrado cuente con las garantías suficientes y necesarias para poder hacer*

frente a la aplicación de la sanción que incidirá gravemente en sus derechos fundamentales.

Debemos subrayar que estas garantías inherentes al ejercicio de la potestad de sancionar no son similares a las establecidas en cualquier procedimiento llevado a cabo por la Administración Pública. Ello es razonable pues las garantías con las que cuente un administrado deben corresponderse con la gravedad e intensidad de afectación que pueda causarles el Estado. Por ejemplo, no serán similares las garantías aplicables frente a la actividad de fiscalización, que aquellas aplicables ante la imposición de una sanción (que sí afecta gravemente la esfera jurídica de los administrados).

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

El órgano garante de la Constitución ha afirmado expresamente en la sentencia No. 1873-2009-PA/TC que el ejercicio de la potestad sancionatoria administrativa requiere de un procedimiento legal establecido, pero también de garantías **suficientes** para los administrados. Las garantías cumplirán esta característica si es que le **permiten al sujeto defenderse adecuadamente** ante el acto estatal que afecta gravemente sus derechos fundamentales.

Nótese por último la relevancia que adquiere el principio de debido procedimiento en el ámbito del derecho administrativo sancionador. En virtud de este principio, deben observarse y respetarse las **garantías necesarias** a efecto de que las personas puedan defenderse de forma apropiada ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, tal como se reconoció en la sentencia del Tribunal Constitucional No. 2098-2010-PA/TC. La validez de la imposición de sanciones estará sujeta al irrestricto respeto del debido procedimiento.



3. Ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración Pública Tributaria

Conforme hemos mencionado anteriormente, el Estado cuenta con mecanismos de coerción para hacer frente al incumplimiento de las obligaciones, deberes y limitaciones por parte de los administrados. Estos mecanismos se traducen en la *facultad de imponer sanciones* frente a la comisión de conductas infractoras administrativas, en virtud de su potestad de sancionar.

Este razonamiento no es ajeno al ámbito del derecho tributario. Allí la Administración Pública Tributaria⁽¹⁾ podrá reaccionar represivamente ante la comisión de infracciones tributarias, aplicando las sanciones establecidas en el artículo 165 del Código Tributario. Nuevamente, la sanción más común es la pena pecuniaria y es notificada a través de la Resolución de Multa.

En este punto corresponde preguntarnos, ¿existe un procedimiento sancionador regulado para la imposición de sanciones tributarias que cuente con las garantías suficientes? Para responder a ello, consideramos conveniente recurrir a lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, que expresamente señala:

Art. 75.- Resultados de la fiscalización o verificación

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de pago, si fuera el caso [Énfasis agregado].

Por su parte, el artículo 10 del RPFS erige que “el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa”. De la lectura de ambos artículos normativos podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- La imposición de sanciones tributarias es consecuencia directa del procedimiento de fiscalización tributaria; es decir, no existe un procedimiento sancionador tributario establecido.
- Las garantías que tienen los contribuyentes frente a la imposición de sanciones tributarias serán las propias del procedimiento de fiscalización tributaria.

Como se observa, la imposición de sanciones tributarias se produce en el marco de la actividad de fiscalización tributaria. A diferencia de lo establecido en el TUO de la LPAG, el Código Tributario optó por insertar el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria dentro del procedimiento de

fiscalización, que es manifestación de una potestad estatal distinta: la de fiscalizar.

La regulación del Código Tributario es contradictoria directamente con lo establecido por la LPAG respecto a la existencia de un procedimiento sancionador; sin embargo, debemos tomar en consideración la norma especial del Decreto Legislativo 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016. Esta norma dispuso que la Administración Tributaria se sujeta a los principios de potestad sancionadora establecidos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario; no siéndole de aplicación los principios del procedimiento sancionador señalados en la LPAG.

Más allá de ello, debemos advertir que no es idóneo insertar el procedimiento de imposición de sanciones tributarias dentro del procedimiento de fiscalización tributaria, pues ambos son manifestaciones de potestades estatales distintas. Los dos procedimientos estén orientados a objetivos que no convergen y, por ende, las garantías aplicables a ellos tampoco otorgarán la misma tutela para el administrado.

3.1. Potestad de fiscalizar de la Administración Pública

La Administración Pública, en aras de alcanzar su objetivo consistente en proteger el interés general, está facultada a supervisar o controlar el cumplimiento de las obligaciones y deberes de parte de los administrados. La Administración puede inspeccionar que el comportamiento de los sujetos fiscalizados se encuentre conforme a las reglas establecidas por la normativa correspondiente. Esta facultad no es otra cosa que su potestad de fiscalizar.

La actividad de fiscalización -originada en la potestad del mismo nombre- es una técnica de policía, que tiene por finalidad la verificación del cumplimiento del ordenamiento que regula el ejercicio de los derechos y obligaciones de los administrados (Fernández, 2002). Mediante ella se llevan a cabo funciones de comprobación o constatación del cumplimiento de la normativa

(1) Para efectos del presente trabajo, nos referiremos a la Administración Tributaria de tributos internos y derechos arancelarios del Gobierno Central, que recae en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.



vigente (Zegarra, 2016), permitiendo supervisar si los sujetos vienen actuando de conformidad con sus obligaciones y deberes.

Por otro lado, debemos notar que la doctrina utiliza diversas nominaciones para definir a esta actividad: inspección, supervisión, fiscalización. Sin embargo, no debe perderse de vista que, para efectos del derecho administrativo, todas ellas tienen una relación de sinonimia y responden a una sola potestad del Estado: la potestad de fiscalizar.

En este punto es importante rescatar lo señalado por el artículo 239 del TUO de la LPAG sobre la actividad de fiscalización. Allí se dispone que esta actividad constituye “el conjunto de actos y diligencias de investigación, supervisión, control o inspección sobre el cumplimiento de las obligaciones, prohibiciones y otras limitaciones exigibles a los administrados”.

La definición establecida por la norma administrativa para la actividad de fiscalización coincide con la caracterización otorgada por la amplia doctrina reseñada. La potestad de fiscalizar de la Administración se ve manifestada en las actuaciones de inspección, supervisión o investigación que esta lleva a cabo con el fin de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de los administrados.

La Administración Pública, mediante el control de las actuaciones de los sujetos fiscalizados, pretende que estos adecúen su comportamiento a las obligaciones, deberes y limitaciones que les han sido establecidos por la norma. Se busca que los administrados ajusten su actuación a lo regulado en la ordenación del sector o actividad correspondiente. Por ello se expresa que la facultad de fiscalización tiene una finalidad preventiva, y no represiva (Zegarra, 2017).

Sobre este punto, algunos autores han resaltado la *finalidad preventiva* inherente a la fiscalización. En efecto, se ha afirmado que la prevención es intrínseca al concepto actual de inspección, dado que mediante el descubrimiento de riesgos se impide llegar a contextos de incumplimiento. A través de las advertencias a los administrados o del efecto intimidatorio ocasionado en el resto de sujetos fiscalizados se evitan los incumplimientos (Morón, 2020).

La finalidad preventiva o adecuadora inherente a la potestad de fiscalizar genera que *la fiscalización no pueda asimilarse o confundirse con una sanción o represión*. Es por ello que la actividad fiscalizadora no puede concluir con una sanción administrativa, sino solo en medidas de recomendación dirigidas al administrado, orientadas a que este último adecúe su comportamiento a lo previsto en el ordenamiento.

Las reacciones de la Administración Pública en una fiscalización, frente a la constatación de un incumplimiento, solo pueden recaer en la recomendación de mejoras o correcciones de la actividad realizada, la advertencia del hallazgo de incumplimientos, la recomendación de

la apertura de un procedimiento con el objetivo de determinar las responsabilidades administrativas correspondientes, la adopción de medidas correctivas, entre otras de índole similar (Morón, 2020, p. 22).

Lo recientemente señalado es coincidente con lo establecido por el TUO de la LPAG respecto a la conclusión de la actividad de fiscalización. En efecto, la norma precisa en su artículo 245 que la fiscalización solo podrá concluir en las siguientes formas:

- La constancia de conformidad de la actividad realizada por el sujeto fiscalizado.
- La recomendación de mejoras o correcciones respecto de esta actividad.
- La advertencia de presencia de incumplimientos que no merecen determinar responsabilidades administrativas.
- La recomendación del inicio de un procedimiento para determinar responsabilidades administrativas.
- La aplicación de medidas correctivas, entre otras formas reguladas por normas especiales.

Asimismo, la norma citada establece que la actividad de fiscalización debe pretender la finalidad orientativa: determinación de riesgos y comunicación de advertencias a los fiscalizados con el objetivo que mejoren su actividad realizada.

Como se puede colegir, la *actividad de fiscalización no puede concluir con una sanción*, pues su finalidad es meramente preventiva o adecuadora. La fiscalización únicamente analiza las actuaciones de los administrados y supervisa que estas se realicen de conformidad con las obligaciones y limitaciones establecidas por el ordenamiento.

Una vez explicada la potestad de fiscalizar, corresponde plantear las principales diferencias entre esta última y la potestad de sancionar. Recordemos que la potestad de sancionar de la Administración es manifiesta expresión del *ius puniendi* estatal. Es en virtud de esta potestad que el Estado podrá reaccionar frente al incumplimiento de las obligaciones, deberes y limitaciones por parte de los administrados, aplicándoles las sanciones administrativas que afecten directamente sus derechos fundamentales.



Ello evidencia que la potestad sancionadora tiene un *fin represivo o retributivo*, que se acciona con el incumplimiento del orden jurídico administrativo (Zegarra, 2017). Las sanciones administrativas cuentan con un carácter estrictamente represivo que contrarresta la comisión de una determinada conducta infractora.

Podemos notar entonces la primera gran diferencia entre la potestad de fiscalizar y la potestad de sancionar. Ambas contienen finalidades distintas. Mientras que la primera busca supervisar o inspeccionar el comportamiento de los administrados respecto al cumplimiento de sus obligaciones; la segunda pretende sancionar represivamente el incumplimiento de la normativa correspondiente.

La actividad administrativa de fiscalización posee una finalidad completamente distinta a la del procedimiento administrativo sancionador, ya que no pretende disuadir ni desincentivar la realización de conductas mediante la imposición de sanciones al administrado (Morón, 2020).

Ahora, es cierto que la actividad de fiscalización puede detectar hechos de incumplimiento por parte de los administrados que ameriten una sanción administrativa conforme a la normativa vigente. Sin embargo, *la respuesta sancionadora del Estado deberá ser ejercida en un procedimiento distinto: el sancionador, no en el de fiscalización.*

En este punto se rescata el carácter auxiliar o instrumental de la actividad de fiscalización. Los hechos que se detecten en la inspección pueden constituirse como el inicio para el ejercicio de otras potestades de la Administración, como la potestad sancionadora. La fiscalización prepara lo que podría constituirse como la reacción o respuesta administrativa respecto de las trasgresiones que se hayan revelado (Zegarra, 2016).

Si bien es usual que la fiscalización anteceda el ejercicio de la potestad de sanción, ello no debe ser causa de confusión entre ambas potestades. Ambas contienen finalidades distintas que exigen que sus actuaciones estén debidamente separadas. La verificación o constatación *per se* tiene una razón o motivo independiente del ejercicio de otras potestades (Sánchez, 2020).

Es por este motivo que no es idóneo que el ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración pueda insertarse dentro del ejercicio de la potestad de fiscalizar, como actualmente dispone el Código Tributario. Es necesario establecer un procedimiento sancionador especial que regule la aplicación de sanciones tributarias de conformidad con las garantías inherentes al ejercicio del *ius puniendi* estatal reconocidas por el Tribunal Constitucional.

3.2. Procedimiento de fiscalización tributaria orientado sólo a la determinación de la obligación tributaria

El procedimiento de fiscalización tributaria, que es manifestación

expresa de la potestad de fiscalizar de la Administración Pública, se encuentra regulado de forma general por el artículo 62 del Código Tributario. Allí se establece que el ejercicio de la facultad de fiscalización comprende “la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios”.

La fiscalización tributaria consiste en la inspección y control del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los administrados. Esta fiscalización verifica si el contribuyente viene ejecutando su comportamiento conforme a lo establecido por el ordenamiento tributario peruano. Así, dentro de las principales obligaciones que tienen los contribuyentes, encontramos la de determinar su obligación tributaria, regulada por el artículo 59 del Código Tributario.

Los contribuyentes del sistema tributario peruano tienen como uno de sus principales deberes el de determinar sus obligaciones tributarias dentro de los plazos establecidos por la Administración. *Prima facie* el procedimiento de determinación de la obligación le corresponde al contribuyente, es él quien debe puntualizar el tributo a pagar en un periodo determinado.

Sin embargo, como es lógico, el procedimiento de determinación no puede finalizar con la sola declaración del contribuyente. Es posible que los administrados consignent información inexacta o incorrecta respecto a su obligación tributaria, con la finalidad de pagar un menor impuesto al que realmente estarían obligados.

Es por ello que la Administración Tributaria tiene la potestad de controlar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, en el procedimiento de fiscalización. Mediante este proceso de control, la SUNAT verifica la efectiva realización del hecho generador de la obligación, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y, finalmente, determina la cuantía del tributo.

Este en esta línea que el artículo 61 del Código Tributario erige que la determinación



realizada por el contribuyente “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”.

En virtud del procedimiento de fiscalización, la Administración, en caso de encontrar que la determinación realizada por el contribuyente contiene omisiones o inexactitudes, podrá modificar esta última a través de la emisión de una Resolución de Determinación. Es este acto administrativo el que establecerá la cuantía del tributo a pagar, sin perjuicio de la oportunidad que tiene el contribuyente de impugnarlo conforme a los recursos que le otorga el Código Tributario.

Es por ello que la más reconocida doctrina ha referido que la fiscalización tributaria está constituida por una serie de actos con un objetivo único y final: la determinación de la obligación (Robles, 2018). Al interior de esta fiscalización se verifica la *determinación de deuda tributaria* que ha realizado el contribuyente o se efectúa en el caso que este último no la hubiese efectuado (Chau y Villanueva, 2007). Con la conclusión del procedimiento, la Administración emite un pronunciamiento definitivo, expresado en una Resolución de Determinación, respecto de los tributos y periodos objeto de fiscalización (Gamba, 2021).

Si el procedimiento de fiscalización tributaria está orientado únicamente a determinar la obligación tributaria de los contribuyentes, no puede ser parte de dicho procedimiento la imposición de sanciones tributarias. El foco de discusión dentro del procedimiento de fiscalización tributaria se centra solamente en el tributo a pagar, sobre este aspecto controvertido estarán orientados todos los actos de defensa de los contribuyentes.

Es necesario distinguir a la fiscalización tributaria (orientada a la determinación de la obligación tributaria) de cualquier procedimiento encaminado a la imposición de una sanción del mismo tipo. La fiscalización, nuevamente, tiene una *finalidad adecuada* mediante la que se busca que el comportamiento de los sujetos fiscalizados se ajuste a la normativa tributaria; mientras que el procedimiento sancionador contiene un objetivo meramente represivo.

Ello quiere decir que la Resolución de Multa (que dispone la aplicación de una sanción tributaria) debe ser el *resultado de un procedimiento sancionador tributario especial*, no pudiendo ser producto directo del procedimiento de fiscalización tributaria, como actualmente lo dispone el Código Tributario y el RPFS. Para la imposición de una sanción tributaria es requisito ineludible haber respetado las garantías suficientes y necesarias para el ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración, lo que no ocurre en el procedimiento de fiscalización.

4. Afectación al derecho de defensa de los contribuyentes

Conforme hemos desarrollado, el Código Tributario y el RPFS establecen que el procedimiento de fiscalización tributaria puede concluir no solo con la determinación de la obligación tributaria, sino también con la imposición de una sanción tributaria al sujeto fiscalizado a través de una Resolución de Multa. Esto quiere decir que el ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración se inserta dentro del procedimiento de fiscalización, por lo que las garantías con las que cuente el administrado serán las propias del procedimiento de fiscalización tributaria.

En este punto corresponde preguntarnos, ¿la actual regulación del Código Tributario para la imposición de sanciones tributarias termina afectando derechos fundamentales de los contribuyentes?

Para responder ello es necesario recordar lo establecido en el primer acápite de este trabajo respecto al ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración Pública. En el ámbito del derecho administrativo sancionador, adquiere suma relevancia el principio de debido procedimiento, debiendo observarse y respetarse las garantías necesarias a efecto de que las personas puedan defenderse de forma apropiada ante la imposición de una sanción que afectará gravemente su esfera jurídica.

El principio de debido procedimiento, que es una expresión del principio de debido proceso judicial llevada al ámbito administrativo, se encuentra regulado en el artículo IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG. Este principio erige que todo administrado debe contar con los derechos y garantías implícitas al debido procedimiento administrativo (como el refutar los cargos imputados); y que este último se rige por los principios del derecho administrativo.

Y es que el principio de debido procedimiento busca garantizar que los administrados *posean las herramientas necesarias para poder defenderse adecuadamente frente a los actos de la Administración Pública que puedan afectar sus derechos*. Estas garantías



que se otorgan a los administrados no pueden ser anuladas, pues ello implicaría que el acto administrativo emanado del procedimiento sea nulo, tal como lo dispone el artículo 10 del TUO de la LPAG.

En este punto podemos notar la íntima vinculación que existe entre el principio de debido procedimiento y el derecho de defensa que asiste a los administrados. Y es que, tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente No. 5085-2006-PA/TC, el derecho de defensa constituye un derecho de naturaleza procesal que forma parte del ámbito del debido proceso y que con su ausencia no podría reconocerse la garantía de este último.

En tal sentido, el principio de debido procedimiento tiene como objetivo garantizar que el administrado pueda hacer uso de su derecho de defensa de forma suficiente frente a los actos de la Administración. Si en el marco de un procedimiento determinado no se cumplen con las garantías implícitas se terminará afectando el derecho de defensa de los administrados.

Cuando la Administración Pública hace uso de su potestad de sancionar debe ejercerla de conformidad a los principios de la potestad sancionadora. La sujeción a estos principios genera, como contrapartida, que el administrado cuente con las garantías “fortalecidas” que le permitan defenderse de forma adecuada frente a la imposición de una sanción.

En el marco del procedimiento de fiscalización tributaria no se le otorga al contribuyente estas garantías necesarias y suficientes derivadas del procedimiento administrativo sancionador. Y es que, en efecto, la fiscalización tributaria no tendría por qué sujetarse a dichos principios pues su objetivo es únicamente la adecuación del comportamiento de los administrados al cumplimiento de la normativa. La fiscalización no tendría por qué concluir en la imposición de una sanción tributaria, pues se trata de dos actos de la Administración completamente distintos.

Al insertar el ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración en el procedimiento de fiscalización tributaria se termina afectando el derecho de defensa de los contribuyentes, pues estos no tienen la posibilidad de defenderse adecuadamente frente a la imposición de una sanción tributaria.

El derecho de defensa, reconocido constitucionalmente en el artículo 139 de nuestra Carta Magna, garantiza que los administrados no puedan quedar en estado de indefensión en el curso de todo procedimiento. En esa línea, el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente No. 6648-2006-PHC/TC ha establecido que se produce una vulneración al referido derecho cuando “cualquiera de las partes resulta impedida, por actos concretos de los órganos judiciales, de ejercer los medios necesarios, suficientes

y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos”.

El criterio planteado por el Tribunal Constitucional permite comprender mejor la vulneración al derecho de defensa producida con la actual regulación del Código Tributario. Al disponerse que la Resolución de Multa será producto del procedimiento de fiscalización tributaria, y no de un procedimiento sancionador, se le priva al contribuyente de ejercer las defensas suficientes y necesarias frente a la aplicación de una sanción tributaria.

Es necesario que la imposición de sanciones tributarias se aplique en un procedimiento sancionador especial, que otorgue al administrado la posibilidad de defenderse de forma apropiada frente a un acto que terminará afectando de forma gravosa sus derechos fundamentales. Solo dentro de este procedimiento podrán aplicarse los principios de la potestad sancionadora del Estado reconocidos por la amplia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Asimismo, debemos recordar que una de las principales manifestaciones del derecho al debido procedimiento administrativo es la no desviación del procedimiento administrativo. Es decir, cuando la Administración aplique un procedimiento administrativo, debe aplicarlo con la finalidad de producir los resultados esperados y no otros (Morón, 2015). Se produce esta desviación cuando la Administración, en vez de iniciar un procedimiento sancionador, aplica directamente una sanción tributaria a través de su actividad de fiscalización -en la que el contribuyente ejercerá su defensa de modo más sucinto y estrecho.

Por todo lo dicho, se demuestra entonces que la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria no puede concluir con la emisión de una Resolución de Multa, tal como lo establecen hoy en día el artículo 75 del Código Tributario y el artículo 10 del RPF. La actual regulación del procedimiento de fiscalización tributaria termina generando una *grave vulneración al derecho de defensa de los contribuyentes*, garantizado por el principio de debido procedimiento.



5. Conclusiones

- El ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración Pública debe sujetarse a los principios constitucionales reconocidos por el Tribunal Constitucional y enmarcarse dentro de un procedimiento legal establecido. Es un requisito indispensable que el administrado cuente con las garantías suficientes y necesarias para poder hacer frente a la aplicación de la sanción que incidirá gravemente en sus derechos fundamentales.
- El Código Tributario y el RPFIS disponen incorrectamente que la imposición de sanciones tributarias tiene lugar en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria, que es manifestación de una potestad distinta: la de fiscalizar. Mientras que la potestad de fiscalizar tiene una finalidad preventiva que busca adecuar el comportamiento de los administrados a las obligaciones y limitaciones establecidas por el ordenamiento, la potestad de sancionar tiene un carácter represivo que se ejerce frente a la comisión de infracciones administrativas.
- En específico, el procedimiento de fiscalización tributaria está orientado únicamente al control de la determinación de la obligación tributaria, sobre este aspecto se centrará la controversia. Por ello, de este procedimiento no puede surgir la aplicación de una sanción a un contribuyente, que es un aspecto completamente diferente.
- Con la actual regulación tributaria, frente a la imposición de sanciones, el contribuyente contará solo con las garantías del procedimiento de fiscalización y no con las garantías "fortalecidas" e inherentes al procedimiento sancionador. Ello afecta gravemente su derecho de defensa, tutelado por el principio de debido procedimiento, pues no tendrá la posibilidad de defenderse adecuadamente frente a la aplicación de una sanción tributaria.
- Es necesario que el legislador modifique la normativa tributaria, de tal forma que la aplicación de sanciones tributarias se produzca dentro de un procedimiento sancionador especial. En él deberán reconocerse los principios constitucionales establecidos por el Tribunal Constitucional y otorgar al contribuyente las garantías suficientes y necesarias para hacer frente al ejercicio de la potestad de sancionar de la Administración.

Referencias bibliográficas

Cairampoma, A. (2017). *Derecho Administrativo* [presentación de diapositivas].

Chau, L. y Villanueva W. (2007). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. *Revista Foro Jurídico*, (7), 239-247.

Danós, J. (2019). La regulación del Procedimiento Administrativo Sancionador en el Perú. *Revista de Derecho Administrativo*, (17), 26-50.

Del Valle, L. (2017). La multa en el procedimiento administrativo sancionador en las contrataciones con el Estado. [Trabajo Académico para optar por el grado de segunda especialidad en Derecho Público y Buen Gobierno, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/8558>

Gamba, C. (2006). El "Debido Procedimiento Administrativo" en el Ámbito Tributario. Especial referencia al Procedimiento de Fiscalización y al Procedimiento Contencioso-Tributario. *Derecho & Sociedad*, (27), 48-61.

Gamba, C. (2021). La fiscalización tributaria: derechos y garantías del contribuyente - Relatoría General. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, (70), 15-208.

Guadalupe, J. y Vargas, E. (2015). "Subjetivando la objetividad": A propósito de la determinación de las infracciones aduaneras. *IUS ET VERITAS*, (51), 248-259.

López, F. (2008). Principios del procedimiento sancionador. *Documentación Administrativa*, (280), 159-193. <https://doi.org/10.24965/da.v0i280-281.9606>

Mabel, M. (2008). Consideraciones Acerca de las Potestades Administrativas en General y de la Potestad Sancionadora. *Revista de Derecho Administrativo*, (4), 107-120.

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2017). *Guía práctica sobre el procedimiento administrativo sancionador. Actualizada con el Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Guía para asesores jurídicos del Estado. (2.ª ed.)*. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1526161/Guía%20práctica%20procedimiento%20administrativo%20sancionador.pdf?v=1609849061>

Morón, J. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. (11.ª ed.). Editorial Gaceta Jurídica.

Morón, J. (2020). La regulación común de la actividad administrativa de fiscalización en el derecho peruano. *Derecho & Sociedad*, (54), 17-43.

Pizarro, L. (2019). *El procedimiento administrativo sancionador en el Tribunal de Contrataciones del Estado: afectación al principio de debido procedimiento*. [Trabajo Académico para optar por el título de Segunda Especialidad en Derecho Administrativo, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos



de Investigación PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/16386>

Robles, C. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. Colección Lo Esencial del Derecho 37*. Fondo Editorial PUCP.

Sánchez, L. (2020). La fiscalización administrativa en el ordenamiento peruano: de la heterogeneidad a la regulación común. *Revista IUS ET VERITAS*, (60), 38-64.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017). Informe N°. 53-2017-SUNAT/5D1000. <https://ww3.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2017/informes/2017-INF-053-5D1000.pdf>

Tirado, J. (2011). Reflexiones en Torno a la Potestad de Inspección o Fiscalización de la Administración Pública. *Derecho & Sociedad*, (37), 251-262.

Viacava, G. (2019). *Aplicación de los principios constitucionales en el ámbito sancionador tributario peruano*. [Tesis para optar el grado de Doctora en Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/14153>

Zegarra, D. (2016). La participación de los privados en la actividad de supervisión en el sector eléctrico peruano: breve aproximación a su estudio. *Themis Revista De Derecho*, (69), 123-131.

Zegarra, D. (2017). *Unidad III: Modalidades de garantía de la Administración Pública: Potestades de Fiscalización y Sancionadora* [presentación de diapositivas]. 