

CUANDO COLABORAR CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SE VUELVE EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE

César M. Villegas Lévano*

Resumen: El derecho a no auto incriminarse es mal entendido por la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Resulta que cuando una persona colabora con la Administración Tributaria suministrando información y documentación de relevancia económica ésta es utilizada no sólo para determinar el quantum de la deuda tributaria sino que también puede servir para determinar la deuda de terceros, hasta ahí no habría ningún problema; sin embargo, llega un momento que esa misma información puede convertirse en contra de esta misma persona que colabora, pues la Administración Tributaria lo utilizará como prueba, primero para detectar infracciones y después para imponer sanciones, ¿y el derecho a no auto incriminarse? ¿Hay espacio en el derecho tributario para garantizar el ejercicio de este derecho?

Abstract: The right not to incriminate themselves is misunderstood by the sanctioning power of the Tax Administration. It turns out that when a person works with the tax authorities by providing information and documentation of economic importance it is used not only to determine the quantum of tax liability but can also be used to determine the third-party debt, until then there would be no problem, no But there comes a time that the same information can become against this same person that works, because the tax authorities will use it as evidence to detect violations first and then to impose sanctions, what about the right not to incriminate themselves? Is there room in the tax law to guarantee the exercise of this right?

Palabras clave: Estado-principios-derecho-tributo-administración-Estado-ilícito administrativo-sanción

Key Word: State-law principles-tribute-management-state-sanctioning lawful administrative

SUMARIO: *I. PRESENTACIÓN. II. PLANTEAMIENTO DE LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA. III. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. 3.1. ¿El ius puniendi del Estado se aplica en sede administrativa? 3.2. La potestad sancionadora en ámbito tributario. IV. LOS*

* Abogado por la USMP. Maestro en Derecho Civil y Comercial por la misma Universidad. Post Grado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca – España y por la Universidad de Buenos Aires – Argentina. Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la USMP.

PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. 4.1. Identidad ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo. 4.2. ¿Es aplicable los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador? V. LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN, LOS DEBERES DE COLABORACIÓN DEL CONTRIBUYENTE Y EL CONFLICTO CON EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE. 5.1. Generalidades. 5.2. Fundamento constitucional de la facultad de fiscalización. 5.3. La facultad de fiscalización de la A.T. y los requerimientos de información. 5.4. La importancia de la colaboración del contribuyente con el fisco. VI. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A NO AUTOINCRIMINARSE. 6.1. Fundamentos del derecho a no auto inculparse. 6.2. El derecho a no autoinculparse en nuestra legislación interna. 6.3. El derecho a la no autoincriminación según la jurisprudencia del TC. 6.4. Finalidades que se contraponen: fiscalización y sanción. VII. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. 7.1. Separación de procedimientos: fiscalización y sancionador por cuerdas separadas. 7.2. Alternativas de solución para garantizar el derecho a no autoincriminarse. VIII. BREVE REFERENCIA AL SISTEMA ESPAÑOL. IX. A MANERA DE CONCLUSIÓN. X. BIBLIOGRAFÍA.

I. PRESENTACIÓN.

En el Derecho Penal se reconoce el principio de presunción de inocencia y el derecho de toda persona a no declarar contra sí mismo. La Constitución Española (CE), en su artículo 24.2, recoge estos principios como derechos fundamentales y de las libertades públicas¹. Por su parte, nuestra Constitución Política, en el literal “e” del inciso 24, artículo 2° hace referencia al principio de presunción de inocencia cuando establece que “*toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad*”; y, en el literal “h” del mismo inciso y artículo, se reconoce el derecho a la no autoincriminación al disponer que “*carecen de valor las declaraciones obtenidas por la violencia*”, debiéndose entender, de este texto legal, que la coacción que pueda ejercer determinada autoridad sobre el procesado constituye una forma de violencia.

Estos principios y garantías del ciudadano, definitivamente tienen un alcance en el ámbito penal y tienen plena eficacia frente a las actuaciones abusivas o eventuales coacciones de parte de las autoridades; sin embargo, hoy se reclama

¹ C.E. Artículo 24.2 “(...) Todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías a utilizar los medios de pruebas pertinentes para su defensa, **a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia**”. (el subrayado y resaltado es nuestro)

con justicia que tales principios y garantías tengan una aplicación expansiva a todo el derecho sancionador en general, vale decir que estos principios de orden penal sean aplicables, con los matices y adecuaciones que ello amerita, a las infracciones y sanciones administrativas, entre ellas a los procedimientos tributarios que sigue la Administración Tributaria -SUNAT- en la determinación de infracciones y en la imposición de sanciones contra los contribuyentes.

La aplicación de los derechos y garantías procesales penales a los procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora han marcado una nueva tendencia en el derecho a partir del reconocimiento de identidad sustancial existente entre las sanciones penales y las sanciones administrativas. Esta tendencia ha sido seguida por la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional Español², por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)³ y, sobre todo, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)⁴, pronunciamientos que, a lo largo de esta ponencia, iremos revisando.

En España, este derecho de aplicación jurisdiccional ha ido ganando terreno y ahora su aplicación se ha extendido al campo administrativo tributario tanto que ahora constituye un derecho más del contribuyente. Sin embargo, no sabemos si la aplicación de este derecho eminentemente penal al ámbito administrativo tributario es un logro ganado por la doctrina ante el persistente reclamo hecho durante años o es que acaso resulta siendo un exceso que desnaturaliza las facultades de fiscalización y de sanción que ejerce la Administración Tributaria. Este derecho, actualmente recogido en la Ley General Tributaria (LGT), ha tenido muy serios cuestionamientos porque en la práctica no parece funcionar como realmente se pensó; si bien, el derecho a no autoincriminarse se encuentra previsto en la CE y la LGT, su aplicación ha resultado una difícil tarea para la Administración Tributaria de dicho país, pues en la práctica, pese a que la ley establece seguir procedimientos por separados –el de gestión de tributos y el sancionador-, esto no pasa de ser una separación meramente formal y teórica desde que la ley dispone una incorporación formal de los datos, pruebas y circunstancias obtenidas del propio contribuyente durante el trámite del procedimiento de inspección al procedimiento sancionador generándose así la

² STC. 18/1981, en virtud del cual se señala que los principios y garantías de orden penal son aplicables, con determinados matices, a las infracciones y sanciones administrativas.

³ En 1989 se resolvió el asunto Orkem V. Comisión, señalando que los derechos frente a la autoincriminación podían ser esgrimidos en el ámbito de un procedimiento de comprobación sobre prácticas colusorias de la competencia.

⁴ En 1993 la sentencia en el asunto Funke contra Francia, en la que se reconoció la vigencia del derecho a no autoincriminarse en el marco de un procedimiento de comprobación en materia aduanera. También en los casos Bendenoum, Saunders, J.B. o Shannon. (referido por Sarro Riu, Jorge, El derecho a no inculparse del contribuyente, 2009, Bosch editor, Barcelona, p. 12-13)

contaminación o contagio del procedimiento sancionador por la incorporación de los actuados provenientes del procedimiento de inspección.

Ciertamente, el derecho de no autoincriminarse o el de no declarar contra sí mismo está plenamente reconocido en materia penal; sin embargo, no ocurre lo mismo en el ámbito administrativo y menos en el campo tributario y esto despierta la pregunta de si ¿es posible que dicho derecho le sea reconocido también al contribuyente en los procedimientos de inspección y sanción en materia tributaria? En el Perú, este tema no está muy desarrollado, César Gamba, reconocido tributarista nacional, escribió algo al respecto y que, desde luego, hace despertar el interés por estudiarlo y analizar al detalle si es posible su aplicabilidad en nuestros procedimientos sancionadores tributarios seguidos por la Administración.

Es claro entender que en un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de solicitar al contribuyente toda la información que tenga relevancia tributaria a fin de verificar y comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales a cargo del administrado asegurándose así que los hechos generadores de imposición hayan sido debidamente y oportunamente declarados por el contribuyente. Sin embargo, estos documentos y datos obtenidos en virtud de dicha facultad no sólo van a servir para la inspección y verificación del cumplimiento de la obligación tributaria sino que va a permitir a la Administración Tributaria detectar las infracciones cometidas por este mismo contribuyente y van a servir de justificación perfecta para imponer las sanciones que correspondan teniendo como medios de prueba la propia información otorgada por el contribuyente. Esta actuación de la Administración en los procedimientos sancionadores es cuestionada por la doctrina que sostiene que la utilización con finalidad punitiva que hace la Administración de la información suministrada de manera obligatoria por el deudor tributario no es, en principio, lícita porque se desvía la finalidad para la cual se obtuvo ya que dicha información le fue requerida al contribuyente con el objetivo de determinar su deuda y demás obligaciones tributarias mas no para sancionarlo; asimismo, haciendo un análisis constitucional, tampoco resulta válido debido a que afecta el derecho que tiene toda persona a no ser obligado a declarar contra sí mismo, ni mucho menos a presentar pruebas que lo autoincriminen⁵.

⁵ Gamba Valega, César; al respecto señala que “La jurisprudencia de los Tribunales supranacionales europeos viene reconociendo que aquella información proporcionada por los contribuyentes a la Administración en un procedimiento administrativo, sobre la base de una norma que los obliga a exhibir la información, bajo apercibimiento de aplicarse una sanción en caso de incumplimiento, no puede ser utilizado de manera exclusiva para la aplicación de una sanción administrativa, pues en este caso se vulneraría el derecho de los administrados a no (auto) declarar contra sí mismo. En consecuencia, la Administración deberá probar por otros medios –diferentes de los exhibidos por el contribuyente en la fiscalización- la comisión de la sanción

En tal sentido, el presente trabajo tiene impreso un interés por analizar la aplicación del derecho del contribuyente a no autoincriminarse con su propia información a al que está obligado a presentar ante la Administración. Este derecho se encuentra reconocido en nuestra legislación vigente; sin embargo, como veremos más adelante, no es aplicable en los procedimientos administrativos sancionadores, menos en ámbito sancionador tributario. En principio, partiremos por revisar cuáles son los fundamentos constitucionales de la potestad sancionadora que tiene la Administración Pública que, a diferencia de la española, el Perú no tiene previsto una norma expresa en su texto constitucional que justifique su potestad punitiva en vía administrativa. Seguidamente estudiaremos las implicancias que trae consigo la teoría de la identidad ontológica entre la infracción administrativa y el ilícito penal lo cual ha ido abonando los fundamentos de la moderna tendencia que sostiene la idea que los mismos principios y garantías del Derecho Penal sean aplicables también al Derecho Administrativo Sancionador. Asimismo, analizaremos la facultad de fiscalización que tiene la Administración Tributaria y la atribución para requerir al contribuyente, bajo pena de sanción, toda la información necesaria con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; pero ahí mismo revisaremos el conflicto que esto genera cuando se utiliza la información obtenida con la finalidad de inspección tributaria, para desviarla y perseguir conductas ilícitas en contra de quien colaboró con la Administración para terminar siendo sancionado con su propia documentación e información alcanzada por haberse detectado la comisión de infracciones tributarias. Ahí radica el cuestionamiento constitucional que hace la doctrina, en el sentido que se obliga al contribuyente a otorgar información, las mismas que después se van a convertir en pruebas en su contra cuando estas sean utilizadas para sancionarlo por infracciones detectadas, vulnerándose así el derecho que tiene toda persona a no autoinculparse y a no aportar pruebas que lo autoincriminen.

II. PLANTEAMIENTO DE LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.

Teniendo en cuenta las lógicas y comprensibles limitaciones de espacio con que se nos permite presentar este trabajo, brevemente y sin mayores preámbulos exponemos la situación problemática que pretendemos analizar. El Poder Tributario del Estado "*ius tributum*" se va a ver concretizada en un organismo de control, supervisión y ente recaudador, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT que es el órgano encargado a nivel nacional de

tributaria." Gamba Valega, César (2003) "Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria" (segunda parte) En Revista *Análisis Tributario*, Lima, noviembre del 2003, p.21.

supervisar y garantizar un eficiente y efectivo sistema de recaudación tributaria para lo cual el Código Tributario (CT) le atribuye una serie de facultades, entre las que se destacan, de conformidad con el artículo 62°, la facultad de fiscalización y los artículos 82° y 166°, la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

Empezamos por preguntarnos si ¿la facultad sancionadora que tiene la Administración Pública en general y la Administración Tributaria en particular, tienen fundamento constitucional? o, para ser más específico, ¿esta facultad sancionadora nace de un mandato constitucional? Aunque parezca bizantina esta discusión considerando que casi todas las legislaciones de América Latina y del mundo tienen previsto en sus ordenamientos jurídicos la potestad sancionadora de la Administración Pública, el tema va cobrar relevancia cuando analicemos que en nuestro texto constitucional no existe ninguna mención expresa respecto a la potestad sancionadora administrativa (a diferencia de la Constitución española por ejemplo, que si tiene un mandato expreso contemplado en su artículo 25.1); sin embargo, la doctrina se ha encargado de salvar esta “omisión” (por llamarlo de alguna manera) al considerar que en virtud al literal “d”, inciso 24 del artículo 2° de la Constitución de 1993 que si bien reconoce la facultad sancionadora en vía penal también se reconoce implícitamente la facultad sancionadora de las entidades administrativas cuando hace mención el término “**infracción**”⁶.

Asumiendo esta idea como válida -porque de lo contrario no habría forma de sustentar constitucionalmente el *ius puniendi* de la administración pública-; cabe preguntarse entonces, -y ahora sí, el tema ya no es bizantino- ¿si la potestad sancionadora de la administración emerge de la constitución (por lo menos implícitamente) le resultan aplicable todos los principios del Derecho Sancionador? La respuesta en la doctrina ha sido unánime en el sentido que sí se aplican todos los principios y garantías previstos para el Derecho Penal al ámbito del Derecho Administrativo sancionador⁷ y por alcance también a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria por ser parte de la administración general del Estado, aunque para los tribunales, en algunos casos, esta interpretación no ha seguido esta tendencia⁸.

⁶ Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria (primera parte)” En: Revista *Análisis Tributario*, octubre 2003, Lima, p. 22

⁷ El propio Tribunal Constitucional peruano también se ha pronunciado en torno a ello en la STC N° 2050-2002-AA/TC de fecha 16 de abril de 2003

⁸ García Añoveros reconoce que “(...) el propio T.C. ha incurrido, además, de modo expreso en clamorosa autocontradicción, con su afirmación de que las sanciones administrativas tributarias pertenecen al ámbito de lo penal, en cuanto a los requisitos y garantías se refiere, a la vez que, con argumentos endebles, ha negado el derecho a no autoinculparse en el ámbito del procedimiento tributario (...)” García Añoveros, Jaime (1999) *Garantías constitucionales del contribuyente*, 2da. edic., Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia-España, p. 106.

En el ámbito Tributario, la SUNAT, en virtud de su facultad fiscalizadora, puede exigir al contribuyente todo tipo de información y documentación de relevancia tributaria a efectos de comprobar el cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones fiscales; por su parte el contribuyente, por mandato de la ley, está obligado a atender dichos requerimientos de lo contrario incurre en infracción. Al cabo de este procedimiento de fiscalización, de acuerdo al artículo 75° del CT, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago. Obviamente que la Resolución de Determinación de la deuda tributaria va a tener como base probatoria la información y documentación obtenida de manos del propio contribuyente; el problema se va a presentar cuando la Administración dicte una Resolución de Multa si hubiese detectado infracciones cometidas por este contribuyente, entonces caben ahí las siguientes preguntas: ¿cuáles son los medios probatorios que sustentan la determinación de dicha infracción? ¿Cuáles serán los medios probatorios para imponerle a este contribuyente las sanciones que correspondan por la infracción cometida? ¿No tienen acaso como base y fundamento los mismos documentos e informaciones suministradas por el propio contribuyente? Y, entonces ¿dónde queda el principio por el cual no se le puede obligar a nadie a autoincriminarse, a presentar prueba contra sí mismo? ¿No es que todos los principios del Derecho Penal aplicaban también al Derecho Administrativo Sancionador, y por accesoriadad al derecho administrativo tributario?

Además, también es materia de cuestionamiento el hecho que en el mismo procedimiento administrativo de fiscalización se determine la infracción y se resuelva la sanción a imponer ¿acaso no debió aperturarse un procedimiento independiente, conforme a los principios que rigen el derecho sancionador? Asimismo, resulta reprochable que las mismas pruebas que fueron entregadas por el contribuyente con la finalidad de probar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria sean ahora utilizadas por la Administración con otra finalidad, distinta para la que fue requerida, se obligó al contribuyente a entregar información para determinar sus obligaciones tributarias y ésta termina sirviendo para sancionarlo ¿acaso no debió ponerse en autos al contribuyente que todo lo que diga y presente será utilizado en su contra con el fin que éste tenga la posibilidad de inhibirse de seguir suministrando documentos e informaciones que lo inculpen y cesar de colaborar con la aportación de pruebas que terminarán por perjudicar su situación jurídica?

III. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

3.1. ¿El *ius puniendi* del Estado se aplica en sede administrativa?

La potestad sancionadora, “*ius puniendi*” del Estado, no es un monopolio del sistema judicial, si bien nuestro sistema constitucional se caracteriza por una rígida división de poderes donde la administración de justicia es potestad del Poder Judicial también en la mayor parte de ordenamientos jurídicos⁹ es aceptada con pacífica naturalidad la facultad de las administraciones públicas (Municipalidades, Ministerios, Administraciones Tributarias y otras entidades de derecho público) para determinar infracciones e imponer las correspondiente sanciones al administrado siempre que éstas hayan sido previamente establecidos conforme al derecho administrativo. Los fundamentos que justifican la potestad sancionadora de la administración, según Blanca Lozano¹⁰, radican en tres aspectos: a) en la “conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia con ilícitos de gravedad menor”, de modo que corresponde al derecho administrativo un control social alternativo al derecho penal para colaborar con la justicia en la prevención y punición de los delitos menores, b) en la necesidad de dotar de mayor eficacia a la administración para reprender este tipo de ilícitos; y, c) en la conveniencia de una mayor inmediatez de la autoridad administrativa respecto de los hechos sancionados¹¹.

En nuestro país la potestad punitiva del Estado encuentra su base legal en el literal “d” del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución Política de 1993¹². Aunque para cierto sector de la doctrina dicho precepto se refiere únicamente al ámbito penal, pues advierte que no está previsto de manera expresa en nuestro texto constitucional¹³; contraria es la situación en el ordenamiento español, la Constitución de dicho país, en su artículo 25.1 consagra la titularidad de la administración para aplicar sanciones¹⁴. César Gamba, adoptando una posición

⁹ “Contemporáneamente, a excepción de Inglaterra, en la mayor parte de ordenamientos europeos (Alemania, Austria, España, Francia, Italia, Portugal y Suiza) la administración pública, salvando los matices de rigor ostenten intensas potestades sancionadoras.” Tomado de Danos Ordoñez, Jorge (1996) “Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública” En IUS ET VERITAS, año V, N° 10, Lima, p. 149-160

¹⁰ Lozano, Blanca (1990) “Panorámica general de la potestad sancionadora de la administración en Europa: <despenalización> y garantía”. En Revista de la Administración Pública. N° 121, p. 393

¹¹ Estos fundamentos has sido expuestos por el Tribunal Constitucional español en la Sentencia del 3 de octubre de 1983. Izu Belloso, Miguel José (1993) “Las garantías del procedimiento administrativo sancionador: reflexiones sobre los órganos instructores”. En: La Protección Jurídica del Ciudadano. Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez. Civitas, Vol. I, Madrid, p. 870

¹² Constitución Política del Perú. Artículo 2. Derecho de la persona. Toda persona tiene derecho: (...) 24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia: d) *Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no está previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley*

¹³ Jorge Danós refiere que “es preciso advertir que dicha potestad carece de reconocimiento explícito en la Constitución” Danós Ordoñez, Jorge. Ob. cit. p. 150

¹⁴ C.E. Artículo 25.1. “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o **infracción administrativa**, según la legislación vigente en aquel momento.” (subrayado y resaltado es nuestro)

conciliatoria sobre el particular, refiere que nuestra Constitución vigente sí faculta a la administración pública a ejercer potestad sancionadora pues “al consagrar el *ius puniendi* del Estado, utiliza la alocución “infracción punible” y no “delito” como sí lo hace en otros preceptos (tales como los artículos 2.4, 99° y 140°) de lo que se podría colegir que la intención del constituyente -cuando menos de forma implícita- fue la de hacer referencia al género (ilícito), y no a una de sus subespecies (delito)”¹⁵; por tal motivo, considera que dicho precepto constitucional también hace referencia al ámbito sancionador administrativo. De cualquier forma, la potestad punitiva del Estado se manifiesta sobre la base de un criterio de unidad, así la potestad sancionadora penal como la administrativa son expresiones de un mismo *ius puniendi* genérico del Estado que a decir de Juan Mestre¹⁶ esta potestad se articulan en dos grandes brazos: Derecho Penal y Derecho Administrativo Sancionador y la elección entre una sanción penal o administrativa dependerá de la decisión del legislador tomando en cuenta la trascendencia ético-social de la conducta ilícita que se pretenda castigar de tal forma que la regla general sea que las contravenciones menores tengan su ámbito punitivo en la vía administrativa¹⁷.

En el Perú, la potestad sancionadora de la administración pública se encuentra expresamente regulada en la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG), el artículo 229.1° establece que las disposiciones del procedimiento sancionador previsto en esta norma disciplinan la facultad que se atribuye a cualquiera de las entidades para determinar las infracciones y sanciones administrativas de los administrados; sin embargo, también reconoce que la potestad sancionadora de determinadas entidades públicas (como la tributaria por ejemplo) se regulan por leyes especiales y la aplicación de la LPAG es supletoria¹⁸. Como vemos, hay una norma general que regula la actuación

¹⁵ Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria (primera parte)” En: *Análisis Tributario*, octubre, Lima, p. 22-24

¹⁶ Mestre, Juan (1991) “La Configuración constitucional de la potestad sancionadora de la administración pública.” En: Estudios sobre la constitución española. Libro Homenaje al profesor García de Enterría. Civitas, Vol. III p. 2497

¹⁷ La Corte Suprema de Argentina (caso Belli de 14/06/1977) ha marcado unan diferencia entre los ilícitos administrativos y penales sentando posición en el sentido que “existe un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma integral, o sea, la potestad pública de castigar y aplicar medias de seguridad a los autores de infracciones punibles (...) la rama del derecho penal general que regula la punibilidad de las infracciones que atacan directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos *constituye el derecho penal común*” (...) la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienes social, constituye el derecho penal contravencional (al cual también se lo denomina derecho penal administrativo)” (tesis sostenida por Villegas en un primer momento)

¹⁸ LPAG. Artículo 229.2 En las entidades cuya potestad sancionadora está regulada por leyes especiales, este capítulo se aplicará con carácter supletorio. La potestad sancionadora disciplinaria sobre el personal de las entidades se rige por la normativa sobre la materia.

sancionadora de toda la administración pública en general, pero se reconoce también que hay legislación específica prevista para cada entidad. Ahora, cabe señalar que esta dispersidad legislativa ha traído frecuente transgresiones de los más elementales principios constitucionales, por ejemplo, en el procedimiento administrativo fiscalizador realizado por la Administración Tributaria se obliga al contribuyente a entregar toda la información y documentación de sus actividades económicas los mismos que posteriormente, sin procedimiento sancionador, van a servir de fundamento probatorio para determinar la comisión de infracciones y las sanciones que correspondan en contra del propio contribuyente que colaboró con la Administración en entregar tal información violándose claramente el derecho que tiene toda persona a no autoincriminarse¹⁹.

3.2. La potestad sancionadora en ámbito tributario.

Ahora bien, conviene hacer una breve síntesis respecto de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. En el Perú, como en casi todos los países del mundo hay una tendencia natural del contribuyente a evitar la carga fiscal, algunos lo harán dentro del marco de la ley a través de los llamados “planeamientos tributarios” o “economías de opción” y otros buscarán transgredirlo ocasionando un serio perjuicio en la recaudación, de modo que el Estado se ve en la imperiosa necesidad de incorporar en su ordenamiento legal medidas represivas que concretamente buscan alcanzar tres finalidades: a) castigar el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales²⁰, b) Lograr la efectiva recaudación de los tributos dejados de pagar al fisco, tanto así que incluso se une al tributo el monto de la multa impuesta conformándose así la deuda tributaria a pagar (artículo 28° del C.T.)²¹; y, c) disuadir a los potenciales infractores a fin de

¹⁹ Eduardo García de Enterría, sobre la situación del derecho administrativo español refirió: “el capítulo de la actividad sancionadora de la administración es uno de los más imperfectos de nuestro actual Derecho Público [por] contrariar abiertamente postulados elementales del Estado de Derecho ” [en la medida] que reaparece, en su expresión más pura la vieja doctrina absolutista ..., [de modo que] frente al afinamiento de los criterios y de los métodos del Derecho Penal, el derecho sancionatorio administrativo ha aparecido durante mucho tiempo como un derecho represivo primario y arcaico.” García de Enterría, Eduardo (1989) “Curso de Derecho Administrativo” Tomo II, Civitas, Madrid, p. 161

²⁰ De acuerdo al artículo 165° del Código Tributario las infracciones tributarias serán determinadas de manera objetiva y sancionadas administrativamente lo que se traduce que la Administración no requiere tomar en cuenta la intencionalidad del infractor (culpa o dolo) importa solo la comisión de la infracción prescindiendo de las circunstancias en la que se cometió.

²¹ Respecto a las multas impuestas al contribuyente que ha cometido una infracción tributaria, que de acuerdo al artículo 28° del CT forman parte de la deuda tributaria, ha despertado duras críticas con argumentos eminentemente moralistas en le sentido que si el Estado cobra impuestos respecto de rendimientos provenientes de actos ilícitos, estaría amparando tal proceder y convirtiéndose en cómplice al estar recibiendo beneficios derivados del ilícito, configurándose una suerte de receptación, colocándose en el mismo nivel que aquel que cometió el acto ilícito. Galarza, César (2004) ¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de actos ilícitos? La Ley, Periódico económico Tributario N° 298. En: Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8va edición, Astrea, Buenos Aires.

que cumplan oportunamente con sus obligaciones tributarias²². Entonces, el Derecho Sancionador Tributario es un sistema de medidas que determinan la comisión de infracciones y sus consecuentes sanciones frente al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de determinadas obligaciones tributarias por parte del contribuyente con la finalidad, precisamente, de salvaguardar los intereses constitucionales que le han sido encomendados al Estado en general y, a los órganos administrativos y resolutores involucrados en el sistema tributario, en particular.

La base legal de la potestad sancionadora tributaria se encuentra, entonces, en el artículo 82° y 166° del C.T. que establece que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar administrativamente las infracciones tributarias y, en virtud de ello, está facultada a aplicar gradualmente las sanciones en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, para tal efecto se encuentra facultada para fijar los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. Como puede concluirse, la Administración Tributaria no se encuentra habilitada para crear infracciones y/o sanciones, sino solamente para que determine y/o aplique las que se encuentran recogidas en el texto expreso de la ley, inclusive discrecionalmente, pero siempre dentro del marco de absoluto respeto al principio de legalidad, reserva de ley y tipicidad.

IV. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.

4.1. Identidad ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

Ya hemos dejado claramente señalado que la potestad sancionadora del Estado debe entenderse en función a un criterio de unidad, vale decir, que el ilícito administrativo y/o penal tienen un mismo sustento constitucional, un solo concepto con diferencias meramente formales; por lo tanto, la caracterización entre el ilícito administrativo y el ilícito penal obedecen estrictamente a la decisión del legislador quien calificará una determinada conducta como “infracción” o como “delito” en función a la gravedad del acto y al daño causado al bien jurídico protegido, de tal forma que quede plasmado en la ley, como regla general, que los ilícitos menores -<ilícitos bagatela>- sean debidamente sancionados como contravenciones

²² “La tabla de Sanciones aplicable a las infracciones previstas en la Ley de Aduanas, resulta claro que la *ratio legis* de tales dispositivos es disuadir a los potenciales infractores a fin que cumplan con presentar la Declaración Única de exportación respectiva” Rubio Correa, Marcial (2003) Interpretación de las normas tributarias. Ara Editores, Lima, p. 138

administrativas²³. En tal sentido, el procedimiento administrativo para determinar y sancionar el ilícito tributario administrativo debe estar regulado con los mismos principios que inspiran el Derecho Penal porque, como hemos referido, ambos tienen su origen en la misma potestad punitiva, *ius puniendi*, del Estado. Esta posición doctrinaria ha sido también la tendencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español que en la STCE 18/1981 del 08 de junio considera que no hay diferencia ontológica entre ambos ilícitos, pues la infracción es igual que un delito pero en escala más pequeña²⁴. Siguiendo esta idea, recientemente este Tribunal, en la STCE 175/2007 del 23 de julio también señaló lo siguiente:

“Desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos declarado, no sólo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE —considerando que **los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al Derecho administrativo sancionador**, dado que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado— sino que también hemos proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 CE; no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE” (FJ 3) (resaltado es nuestro)

4.2. ¿Es aplicable los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador?

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano también ha adoptado esta posición, en la Sentencia N° 2050-2002-AA/TC del 23 de abril de 2003 no sólo reconoce que el principio de legalidad consagrado en el literal “d”, numeral 24 del artículo 2° de la Constitución resulta aplicable tanto al derecho penal como también al administrativo sancionador sino que también señala que la potestad sancionadora de la Administración Pública debe estar inspirada de las garantías

²³ Sainz de Bujanda reconoce la identidad ontológica existente entre la infracción administrativa y el delito tributario “(...) las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica de las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales (...) Sainz de Bujanda (1962) Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Tomo II, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, p. 210. Tomado de Gamba Valega, César. Ob. cit., (2da parte) p.22

²⁴ STCE 18/1981 del 08 de junio. “Existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra (...) sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal.”

mínimas que ofrecen todos los principios del Derecho Penal. Así, el máximo intérprete de la Constitución ha señalado lo siguiente:

STC N° 2050-2002-AA/TC. de fecha 23 de abril de 2003 “(...) es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho Penal, sino también en el derecho administrativo sancionador (...) Una de esas garantía es, sin lugar a dudas, que las faltas y sanciones de orden disciplinario deban esta previamente tipificados y señalados en la ley.”

El Tribunal Constitucional ha dictado otros pronunciamientos que han tenido esta orientación; además de esta sentencia, citada y muy bien analizada por César Gamba Valega²⁵, hemos encontrado otros pronunciamientos que también han seguido esta tendencia, claramente han señalado que el derecho administrativo sancionador también debe ser garantista; así, cuando se instaura un procedimiento disciplinario por la comisión de faltas o infracciones detectadas en contra de una persona o cuando la administración tenga que imponer sanciones de cualquier tipo deberán respetarse todos los principios que garanticen un procedimiento justo, imparcial, transparente y legal²⁶; estos principios no son otros que los mismos que guían el Derecho Penal, por tanto deberán ser adecuados en sede administrativa sancionadora. Así podemos citar las siguientes sentencias que han seguido este criterio jurisprudencial:

La STC. 02868-2004-AA/TC del 24 de noviembre de 2004²⁷ señala que el procedimiento disciplinario contra un administrado debe garantizar los principios de culpabilidad, proporcionalidad y presunción de inocencia, entre otros:

“La respuesta no puede ser otra que la brindada en la STC 0010-2002-AI/TC: un límite a la potestad sancionatoria del Estado está representado por el principio de culpabilidad. Desde este punto de vista, la sanción, penal o disciplinaria, solo puede sustentarse en la comprobación de

²⁵ Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria (primera parte)” En: Revista *Análisis Tributario*, octubre 2003, Lima, p. 22.

²⁶ De ahí que en la STC 2050-2002-AA/TC se sostuvo que “ni siquiera la necesidad de preservar los principios de disciplina y jerarquía de la Policía Nacional del Perú justifica que las sanciones disciplinarias respectivas que puedan dictarse a sus integrantes se impongan sin respetar el derecho de defensa. Autoridad, disciplina y respeto del principio de jerarquía no pueden entenderse como franquicia para sancionar en condiciones de indefensión”. (STC. 02868-2004-AA/TC. Ancash del 24 de noviembre de 2004, f. 9)

²⁷ STC. EXP. 02868-2004-AA/TC. Ancash, del 24 de noviembre de 2004, (f. 21 y 26) sobre el procedimiento disciplinario seguido contra un miembro de la PNP por haber contraído matrimonio sin permiso de su institución sancionándolo con el pase a retiro.

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 (...) Por tanto, el Tribunal Constitucional considera, *prima facie*, que si la sanción se impuso al recurrente porque terceros cometieron delitos, entonces ella resulta desproporcionada, puesto que se ha impuesto una sanción por la presunta comisión de actos ilícitos cuya autoría es de terceros. (...) El derecho de presunción de inocencia garantiza que toda persona no sea sancionada si es que no existe prueba plena que, con certeza, acredite su responsabilidad, administrativa o judicial, de los cargos atribuidos. Evidentemente se lesiona ese derecho a la presunción de inocencia tanto cuando se sanciona, pese a no existir prueba plena sobre la responsabilidad del investigado, como cuando se sanciona por actos u omisiones en los que el investigado no tuvo responsabilidad. Siendo tal la situación en la que se sancionó al recurrente, este Tribunal estima que se ha acreditado la violación del derecho a la presunción de inocencia.” (Fundamento 21)

La misma sentencia también hace referencia al respeto del principio del debido proceso sustantivo como un derecho fundamental de la persona en los procedimientos administrativos sancionadores, así:

“Cabe ahora preguntarse si tal sanción afecta al contenido constitucionalmente protegido de un derecho fundamental. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional considera que el derecho afectado no es otro que el debido proceso sustantivo en sede administrativa. En efecto, como en diversas oportunidades lo ha recordado este Colegiado, la dimensión sustantiva del debido proceso administrativo se satisface, no tanto porque la decisión sancionatoria se haya expedido con respeto de los derechos constitucionales de orden procesal, sino, por lo que al caso importa resaltar, cuando la sanción impuesta a una persona no se encuentra debidamente fundamentada, sea irrazonable o excesiva, de cara a las supuestas faltas que se hubieran podido cometer, como ha sucedido en el presente caso. En ese sentido, también se ha acreditado que la emplazada violó el derecho al debido proceso sustantivo en sede administrativa del recurrente.” (Fundamento 26)

Por su parte, la STC. EXP. N° 04232-2004-AA/TC Tacna, del 03 de marzo del 2005²⁸ ratifica el criterio jurisprudencial que ha tenido en reiterada y uniforme jurisprudencia con respecto a la observancia de los derechos fundamentales y principios garantistas en los procedimientos administrativos sancionadores. Así reproducimos los fundamentos 47, 48 y 49 de esta importante sentencia:

“47. Es doctrina reiterada y uniforme del Tribunal Constitucional ha establecido que el derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139°, inciso 3). de la Constitución no sólo tiene una dimensión “jurisdiccional” sino que además se extiende también a sede “administrativa” y, en general, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos lo ha sostenido, a

(...) cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, [el que] tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal, en los términos del artículo 8° de la Convención Americana. [Caso Tribunal Constitucional del Perú, párrafo 71].”

“48. Asimismo, respecto de los límites de la potestad administrativa disciplinaria, este Colegiado ha señalado que tal potestad

(...) 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 (...), [debiendo] resaltarse la vinculatoriedad de la Administración en la prosecución de procedimientos administrativos disciplinarios, al irrestricto respeto del derecho al debido proceso y, en consecuencia, de los derechos fundamentales procesales y de los principios constitucionales (v.gr. legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad) que lo conforman [Exp. N.º 1003-1998-AA/TC, fundamento 12].”

“49. Entre los derechos fundamentales de naturaleza procesal destaca el derecho de defensa, el mismo que se proyecta como un principio de interdicción de ocasionarse indefensión y como un principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes de un proceso o de un tercero con interés. Al respecto, este Colegiado ha sostenido que

²⁸ STC. EXP. N° 04232-2004-AA/TC. Tacna, del 03 de marzo del 2005 seguido por Larry Jimmy Ormeño Cabrera contra la Universidad Privada de Tacna por haberle negado el ingreso a sus instalaciones para tramitar su Título Profesional debido a que tomó violentamente el local del Rectorado.

(...) el derecho de defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos, lo cual implica, entre otras cosas, que sea informada con anticipación de las actuaciones iniciadas en su contra [Exp. N° 0649-2002-AA/TC, fundamento 4].”

Por último, la STC. EXP. N° 03778-2004-AA/TC. Piura, del 25 de enero de 2005 ha dejado sentado que los principios jurisdiccionales del artículo 139° del texto constitucional también son aplicables en sede administrativa. Así, en el fundamento 20 de esta sentencia se ha señalado que:

“El derecho constitucional al debido proceso tipificado en la Constitución Política de 1993 establece, en el inciso 3) del artículo 139° que:

“Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 3) La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.”

Dicha disposición constitucional es aplicable a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho del proceso administrativo disciplinario, tal como lo ratifica el Código Procesal Civil. El derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas forma parte del derecho al debido proceso, reconocido por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (inciso 3, literal c del artículo 14°) y por la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual prescribe en el inciso 1) del artículo 8° que:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable (...)”.

Por todo lo que hasta aquí se ha expuesto, es lógico concluir que la potestad sancionadora en materia tributaria –como parte del derecho administrativo- no debería quedar excluida de todos estos criterios jurisprudenciales pronunciados uniformemente por el Tribunal Constitucional; en tal sentido, nada impediría que los principios que rigen el Derecho Penal, tales como los de legalidad, tipicidad, debido proceso, presunción de inocencia, retroactividad benigna, causalidad, proporcionalidad, *non bis in ídem*, *non reformatio in peius*, entre otros, tengan virtual aplicación a las infracciones y sanciones tributarias, además que así lo ha previsto también nuestra legislación tributaria en el artículo 171° del Código Tributario al disponer que la Administración Tributaria ejercerá su potestad de imponer sanciones respetando los principios de legalidad, tipicidad, *ne bis in ídem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, entre otros aplicables²⁹. Pese a lo dispuesto en este artículo, este dispositivo legal no se cumple en su totalidad;

²⁹ Código Tributario. Art. 171°.- Principios de la potestad sancionadora. La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in ídem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.”

por ejemplo, hay resistencia en reconocer el principio de no autoincriminación en favor del contribuyente con el pretexto que atenta contra los deberes de colaboración de información al que está obligado el contribuyente, resulta válido, entonces, preguntarse si este principio debe ser aplicado por la Administración cuando determine infracciones e imponga sanciones, si la respuesta es afirmativa cabe preguntarse ahora hasta qué punto es posible aplicar el principio de no autoinculpación a favor del contribuyente.

Ahora bien, consideramos nosotros que no todos los principios que rigen el Derecho Penal se tienen que aplicar de manera absoluta al Derecho Sancionador Administrativo, claro está que estos principios se tienen que adecuar y matizar atendiendo a la naturaleza del acto cometido y a la sanción impuesta a fin de lograr su correcta aplicación; por ejemplo, en un procedimiento sancionador administrativo no cabe imponer como sanción la pena privativa de libertad³⁰. Sin embargo, esta adecuación no nos debe llevar a la idea de negar su aplicación sino que busca salvaguardar la seguridad jurídica y los derechos constitucionales del administrado; no se pretende tampoco establecer una regla general, una camisa de fuerza al fijar pautas para su aplicación, ni mucho menos determinar las exigencias precisas para cada supuesto porque sería imposible prever todos los supuestos, pero por lo menos, la adecuación, debe garantizar los derechos constitucionales de los ciudadanos reduciendo al mínimo el espacio de discrecionalidad con que actúa la Administración Tributaria en el tema de infracciones y sanciones.

En tal sentido, creemos que es necesario determinar claramente qué principios son de aplicación en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria ya sea esta determinación por la vía normativa o por la jurisprudencia de la materia con carácter vinculante -entiéndase la emitida por el Tribunal Fiscal-. Ahora, como hemos referido líneas arriba, el TC peruano se ha pronunciado en el sentido que son de aplicación al ámbito sancionador administrativo todos los principios que ilustran el Derecho Penal; sin embargo, esta solución no especifica claramente que también tenga que aplicarse en el campo de las sanciones tributarias teniendo en cuenta obviamente las particularidades especiales como la propia naturaleza del Derecho Tributario, su finalidad recaudatoria y el alto índice de evasión y elusión en que incurrir algunos contribuyentes. Además es importante precisar que la Ley 27444 (LPAG) reconoce en su artículo 229.2 que la potestad sancionadora de determinadas entidades públicas (como la tributaria) se regula

³⁰ LPGA. El Art. 230.1 dispone que solo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de la libertad.

por leyes especiales y las disposiciones de la LPAG resultan ser aplicables de manera supletoria.

Asimismo, es importante recalcar también que nuestra Constitución vigente, en su artículo 74° si bien refiere que los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales son de aplicación para el Derecho Tributario sustantivo, vale decir para la creación y formación del tributo, también debe entenderse que estos principios deben regir la gestión y aplicación de los tributos (fiscalización) y, por qué no, también rigen los procedimientos sancionadores tributarios. No es entonces difícil entender, que todos los derechos fundamentales consagrados en la Constitución constituyen valores supremos que el ordenamiento jurídico en general y el administrativo tributario en particular deben garantizar, por ende son de aplicación directa a la Administración Tributaria, de observancia imperativa en cada una de las actuaciones de gestión y aplicación de tributos como también en la determinación de infracciones y aplicación de sanciones; de no observarse, pueden ser invocados como garantía por los contribuyentes en cualquier procedimiento (administrativo o judicial)

Por su parte, la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG), en su artículo 230° ha previsto la aplicación de principios rectores en el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa tales como: legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, causalidad, presunción de licitud, *non bis in ídem*, entre otros, que han sido importados del Derecho Penal y suficientemente ponderados y adecuados para su aplicación a las contravenciones administrativas (ilícitos menores) y, al aplicarse al derecho tributario sancionador éstos sirvan de garantía para los contribuyentes así como lo conceptualiza César Gamba cuando presenta la idea del Derecho Administrativo Democrático como límite y garantía³¹. En tanto que el TUO del Código Tributario, como ya lo dijéramos, también tiene recogido en su artículo 171° los principios que regulan la potestad sancionadora tributaria estableciendo que “La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in ídem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables.”, disposición legal que deja abierta la puerta para la aplicación de los demás principios que inspiran el derecho sancionador como los que menciona la LPAG. Ante cualquier conflicto normativo

³¹ César Gamba manifiesta que “No obstante ello, la aplicación de tales principios al ámbito administrativo no se encuentra ausente de matices, por lo que su consagración legal ha sido suficientemente ponderado o matizado al tratarse de ilícitos menores (...) Sin embargo, ello no obsta para que los mismos constituyan un límite a la actuación de las administraciones públicas, así como una garantía esencial para los ciudadanos, en lo que se ha venido a llamar un Derecho Administrativo Democrático.” Gamba Valega, César. Ob. cit. I, p. 23

entre el Código Tributario y la Constitución, indudablemente prevalece esta última y ante un conflicto entre el CT y la LPAG quedarían derogadas las disposiciones del Código respecto de las normas que se aparten del carácter absoluto de los principios contemplados en la LGPA por la simple aplicación del principio de jerarquía normativa y además porque expresamente así lo establece la Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG que deroga todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos de índole general y aquellos cuya especialidad no resulte justificada por la materia que rijan³².

V. LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN, LOS DEBERES DE COLABORACIÓN DEL CONTRIBUYENTE Y EL CONFLICTO CON EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE.

5.1. Generalidades.

Bajo el argumento del deber de contribuir, principio implícito en nuestra Constitución, y de conformidad con los artículos 62° y 87° del CT, el contribuyente está obligado a suministrar toda información y documentación de relevancia económica, útil para la determinación de la deuda tributaria, que le sea requerida por la Administración Tributaria a fin de verificar el cumplimiento oportuno y eficiente de las obligaciones tributarias sustanciales y formales de cargo del deudor tributario, de no hacerlo es susceptible de una sanción por la comisión de infracciones tipificadas en el artículo 172° del CT. Estos requerimientos de información que constituyen una atribución de la facultad de fiscalización de toda administración tributaria es absolutamente legal y totalmente legítima en tanto tenga como finalidad la determinación de la obligación tributaria; sin embargo, esta finalidad se ve desviada cuando la Administración utiliza dicha información para incursionar al contribuyente que las otorgó en un procedimiento punitivo posterior (penal o administrativo) determinándole infracciones y sanciones de diversa gravedad convirtiéndolo así en acusador de sí mismo, autoinculpándose con pruebas reveladoras de conductas ilícitas y que son susceptibles de sanción lo cual está vedado de acuerdo al principio de no autoincriminación que prohíbe a la

³² Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG) Disposiciones Complementarias y Finales. QUINTA. Derogación genérica. Esta Ley es de orden público y deroga todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos de índole general, aquellos cuya especialidad no resulte justificada por la materia que rijan, así como por absorción aquellas disposiciones que presentan idéntico contenido que algún precepto de esta Ley.”

administración coaccionar a que el administrado aporte y colabore en la construcción de pruebas que lo incriminen.

Sin embargo, esto no debe constituir un escudo de protección contra las sanciones que realmente pueda merecer el administrado ante las infracciones cometidas, es la Administración que deberá buscar por otras vías la pruebas suficientes para sancionar dichas conductas ilícitas, pero dentro del marco del respeto absoluto a los principios y garantías que rigen el derecho sancionador; así la Administración debería comunicar al contribuyente que tiene el derecho a rehusarse a entregar o facilitar la información que se le requiera porque a partir de dicha comunicación toda información, datos y/o documentos que pueda entregar tendrán como finalidad probar los ilícitos y las sanciones en su contra.

Para la doctrina, el actual procedimiento que se sigue en la determinación de infracciones y sanciones tributarias colisiona con las garantías constitucionales de la persona, específicamente con los principio de presunción de inocencia y no autoincriminación ya que, por un lado, la carga de la prueba del ilícito debe recaer en la Administración y no es el contribuyente quien tenga que probar su inocencia; y, por otro lado, la condena o sanción basado en información y pruebas autoincriminatorias aportadas bajo coacción por el propio sancionado³³ resultan absolutamente reprochables y violatorios de las garantías de un debido procedimiento.

5.2. Fundamento constitucional de la facultad de fiscalización.

Para garantizar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales el ordenamiento jurídico ha diseñado todo un sistema de control, supervisión y deberes atribuyéndoles los órganos de la Administración Tributaria una serie de facultades (determinación, fiscalización, recaudación, resolución y sanción) que le permitan comprobar e investigar el correcto cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Dentro del marco de estas facultades, la Administración Tributaria está dotada de amplias atribuciones para requerir de los contribuyentes la aportación de todo tipo de información y documentación con relevancia tributaria; por su parte, los contribuyentes tienen el deber de colaborar aportando cuanta información en datos y documentación le sean requeridos, de lo contrario, su negativa constituye una infracción. Esta obligación de colaborar que se impone al contribuyente se fundamenta en el

³³ García Añoveros señala que “(...) el artículo 24.2. CE no dispensa al interesado la facultad de reservarse ningún aspecto de la información solicitada, pero sí prohíbe que, en la medida que haya sido aportada a consecuencia de la coacción, la misma se emplee como fundamento de una condena penal o sanción administrativa.” García Añoveros, Jaime. (1999) Ob. cit., p. 306

principio del deber de contribuir, principio que ha sido ampliamente desarrollado por la doctrina española y expresamente recogido en el artículo 31.1 de su Constitución como el deber de colaboración que tienen todas las personas al sostenimiento de los gastos públicos³⁴ y, en virtud de ello, el Tribunal Constitucional de dicho país se ha pronunciado en la Sentencia STC 76/1990³⁵ (inspirada en la STC 110/1984 del 26 de noviembre) en el siguiente sentido:

“... para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo “se produciría una distribución injusta en la carga fiscal”, “pues lo que unos no paguen debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”; de ahí la necesidad y la justificación de “una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 110/1984, fundamento jurídico 3º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que por el contrario, es una exigencia inherente a un “sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el art. 31.1.: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal en su fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria.”

Asimismo, esta misma sentencia ha recogido la teoría del “deber de contribuir” la cual se traduce como la obligación que tiene el contribuyente en colaborar con los requerimientos de información que hace la Administración Tributaria priorizando el interés público que tienen los recursos tributarios por encima de determinados derechos individuales tales como el derecho a la intimidad, secreto profesional, bancario, entre otros, (precisamente tema de análisis y discusión en este caso concreto). Entre los fundamentos de esta sentencia anotamos:

“Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico

³⁴ CE. Art. 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

³⁵ STC N° 76/1990 de fecha 26 de abril. Fundamento Jurídico 3

sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”. (FJ 3).

En nuestro país, este criterio no ha pasado inadvertido, pese a que no hay una disposición constitucional expresa, el Tribunal Constitucional peruano no ha dejado de aplicar el Principio del Deber de Contribuir en reiterada jurisprudencia basado en el principio de solidaridad y en el modelo de un Estado Social y Democrático con la finalidad de lograr un mayor índice en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El Estado consciente de ello ha desarrollado la teoría del deber de contribuir cuyo fundamento se encuentra en la colaboración que deben contribuyentes y terceros, referido básicamente a la colaboración en el suministro de información con relevancia económica-tributaria, aun cuando esto implique el sacrificio de otros bienes constitucionales³⁶ como el derecho al secreto profesional, al secreto bancario y, hasta cierto punto, el derecho a la intimidad, valiosos por cierto; pero aplicado en función a una justificada ponderación de los valores constitucionales en conflicto³⁷. Con ello se pretende que los requerimientos de información solicitados al contribuyente dentro de un debido procedimiento fiscalizador tengan resultados en favor de lograr legítimamente los recursos para el sostenimiento del gasto público³⁸. Así, el TC peruano en la

³⁶ “(...) los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales.” Fundamento 13 de la Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC.

³⁷ TC. EXP. N° 0004-2004-AI/TC. Justifica el quebrantamiento del secreto bancario protegido constitucionalmente para dar lugar a una finalidad legítima, también constitucional, como el seguimiento de la imposición tributaria a cargo de la Administración Tributaria a fin de fiscalizar las actividades económicas y garantizar así el principio de solidaridad contributiva que le es inherente.

³⁸ Luis A. Durán Rojo, en representación de la doctrina, ha sostenido que “El fundamento constitucional del Deber de Contribuir se encontrará en la apropiada formulación del Estado Social, es decir, en la necesidad del ente estatal de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento con miras a conseguir el <bienestar igualitario>” (Pág. 28). “En esa medida se puede vislumbrar que en materia de deberes formales, dentro de la obligación tributaria, éstos no son medidos sobre la base de la capacidad económica, por lo que pueden incluir mayores obligaciones que la de presentar declaraciones que establecen la deuda tributaria. De hecho, el modelo tributario en el Estado Social y Democrático de Derecho tiene la autodeterminación de la obligación tributaria por parte del contribuyente como elemento importante, pero no único, pues además se utilizarán medios informativos que podrían generar costes adicionales a ese contribuyente.” (Pág. 29) “De lo expuesto hasta ahora, es claro que el Deber de Contribuir, en el momento actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales.” (Pág. 30) Durán Rojo, Luis Alberto (2006) “Los deberes de colaboración tributaria, un enfoque constitucional” En: revista Vectigalia, año 2, N° 2, edición Homenaje a Don Armando Zolezzi Möller, Lima, octubre 2006. (p. 15-20)

Sentencia STC. N° 06089-2006-PA/TC de fecha 11/06/2007 ha tenido el siguiente argumento:

“En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, (...), sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. (Fundamento 21)

“...el Estado Social y Democrático de Derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a “terceros colaboradores de la Administración Tributaria”, justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entienda que la medida adoptada resulta idónea para dichos fines. (F. 22)

Asimismo, y conforme a lo expuesto en el Fundamento N° 9 de la Sentencia del TC N° 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional estima que se trata de una regla de orden público tributario acorde con el propósito o deber de contribuir con los gastos públicos, orientada a finalidades plenamente legítimas, como la de colaborar y ayudar a fiscalizar, a efectos de detectar aquellas personas que puedan rehuir la potestad tributaria del Estado.

Para ello, los requerimientos de información deben estar debidamente motivados, expresando los fundamentos suficientes que justifiquen obligar al contribuyente a que los brinde, así lo ha señalado la Sentencia del TC N° 04168-2006-PA/TC de fecha 24 de setiembre 2008 en su fundamento 14:

“En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente.” (F. 14)

5.3. La facultad de fiscalización de la A.T. y los requerimientos de información.

Una Administración Tributaria debe tener todas las facultades necesarias para efectuar un estricto control que permita comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de cada deudor tributario; en ese sentido, el legislador ha dotado a la Administración Tributaria de diversas facultades

(determinación de la deuda tributaria, fiscalización, recaudación, resolución, ejecución coactiva, sancionadora, entre otras). Resulta importante, para efectos del presente trabajo, analizar la facultad de fiscalización que, de acuerdo al artículo 62° y siguientes del Código Tributario, establece que *“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional (...) El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.”* Para tal efecto, el Código le atribuye una serie de facultades discrecionales en virtud de las cuales puede solicitar al contribuyente cuanta información y documentación sea necesaria³⁹ a fin de determinar el *quantum* de la deuda.

La fiscalización es una actividad administrativa en virtud del cual se verifica, comprueba e investiga las actividades de los administrados mediante la obtención de información. Según Fernando Díaz Yubero esta inspección implica dos actuaciones desde un punto de vista administrativo: comprobación (de lo declarado) e investigación (de lo que se desconoce)⁴⁰. En el ámbito tributario, Dino Jarach nos dice que la fiscalización implica la búsqueda y el reconocimiento de actividades económicas susceptibles de generar obligaciones tributarias para lo cual la Administración Tributaria tiene facultades discrecionales para exigir al deudor tributario determinada información necesaria y suficiente para aplicar el sistema fiscal. Ante el incumplimiento de estas obligaciones la Administración tiene la facultad de sancionar de acuerdo a las atribuciones que le faculta la ley⁴¹.

³⁹ El Art. 62° del Código Tributario es extenso en señalar las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria para el ejercicio de su facultad de Fiscalización. Entre ellos destaca que la Administración está facultado a exigir a los deudores tributarios la exhibición o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias así como también la correspondencia comercial del contribuyente y los informes y análisis detallados de las operaciones comerciales que realiza. Incluye también todos los soportes informáticos con datos contables y operaciones comerciales. Estos requerimientos también alcanzan a los terceros respecto de hechos que determinen tributación e incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores de tercero. Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución. Inmovilizar o incautar todo tipo de documentos que tenga información del contribuyente. Solicitar información a las entidades del sistema financiero. Requerir a las autoridades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes. Entre otras.

⁴⁰ Díaz Yubero, Fernando. Afirma que “[la fiscalización] es comprobación de los hechos y datos declarados y es investigación de aquellos que no conoce directamente a través de una declaración del sujeto o indirectamente por medio de la información facilitada por un sujeto tercero.” Díaz Yubero, Fernando. “Aspectos más Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas”. Doc. N° 14/03. Instituto de Estudios Fiscales, p. 12.

⁴¹ La STC español ha sostenido que la ley debe habilitar las potestades e instrumentos jurídicos que sean necesarios para que dentro del respeto a los principios y derechos constitucionales *“la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o a las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias.”* (STC. 76/1990 del 26 de abril. FJ. 3)

En buena cuenta, la fiscalización es un procedimiento en virtud del cual la Administración realiza un conjunto de actos o actividades dirigidas a determinar y/o corroborar el oportuno y estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor para lo cual, discrecionalmente puede solicitar al contribuyente toda la información, documentación, soporte informático y demás fuentes tanto del contribuyente como de terceros que tengan relación o vinculación con el deudor. Así, el Reglamento de Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por DS N° 085-2007-EF del 29 de junio de 2007 en su artículo 4° especifica que mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios.

Ahora bien, entre los objetivos que persigue la función fiscalizadora están la de prevenir la elusión, evasión y el fraude fiscal, fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y persuadir al contribuyente para que se inhiba de conductas ilícitas que atenten contra el normal cumplimiento de sus obligaciones fiscales ⁴². Por ello es importante que la fiscalización, como actividad esencialmente pública, debe regirse por los siguientes principios: Legalidad, imparcialidad, concurso del sujeto pasivo, procedimiento rígido y planificado, poderes y facultades preestablecidos.

5.4. La importancia de la colaboración del contribuyente con el fisco.

La legislación en materia tributaria tiene regulado diversos mecanismos de gestión e inspección de los tributos que serán aplicados cuando se requiera la colaboración del contribuyente, uno de estos mecanismos puestos en práctica, por ejemplo, la encontramos en las autoliquidaciones de la deuda tributaria que debe hacer el propio contribuyente ante el fisco (Art. 59° y 60° del Código Tributario referidas a la autodeterminación). Estos deberes de colaboración se sustentan en un sistema tributario basados en los principios de capacidad, igualdad y justicia ya que ante la inmensa cantidad de contribuyentes sería imposible que la Administración Tributaria cumpla con su función sin tener que contar con la colaboración de los contribuyentes. Además que es principio fundamental la sujeción de toda persona al ordenamiento jurídico y siendo esto así, el

⁴² Uno de los objetivos de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria es la de “generar una situación de riesgo para los evasores que pueda inducir, tanto a ellos como al resto de contribuyentes, a un mayor cumplimiento futuro (...)” Ziccardi, Horacio (2003) Tratado de Tributación. Tomo I. Vol. 2. Depalma, Buenos Aires, p. 192

contribuyente se encuentra sometido antes que a la Hacienda Pública al ordenamiento jurídico general y tributario⁴³.

De conformidad con el Art. 87° del CT, se obliga al contribuyente a colaborar y a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria⁴⁴. Así el contribuyente está obligado a proporcionar a la Administración Tributaria toda información relevante que ésta requiera o las que ordenen la ley, no sólo respecto de sus actividades comerciales sino también respecto de terceros con los que se relacione de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidos⁴⁵. Pero además, si es necesario, debe permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario en las condiciones o características técnicas establecidas por la SUNAT. Como podrá observarse la colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria es de vital importancia porque constituye la principal fuente de información con que cuenta la Administración a fin de determinar y corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias no sólo del propio deudor sino también de terceros ya que toda la información recogida de los deudores va a ser sometida a un sistema de cruce de datos de tal forma que va a permitir al ente recaudador comprobar la veracidad de las declaraciones de cada uno de los contribuyentes y de los terceros con quienes se relaciona comercialmente. Definitivamente que se trata de un sistema complejo que requiere de altos sistemas informáticos pero muy útil y necesario ya que mediante la facultad de fiscalización, la Administración tendrá los elementos de juicio suficientes para determinar el monto de la deuda tributaria y ejercer así su facultad de recaudación

⁴³ García Añoveros sostiene que “El deber tributario de los ciudadanos no es otra cosa que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento, es decir, al Derecho. El ciudadano, en ésta, como en las demás materias, no tiene más obligaciones que surgen de la Ley y del ordenamiento, y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración Tributaria.” García Añoveros, J. “Una nueva Ley General tributaria. problemas constitucionales”. Revista Española Derecho Financiero. N° 90/1996

⁴⁴ El Art. 87° del C.T. Establece que es obligación del contribuyente: inc. 1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos. Inc. 2. Acreditar la inscripción cuando la Administración lo requiera. Inc. 3 Emitir y/u otorgar los comprobantes de pago. Inc. 4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros exigidos por la ley. Inc. 5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la administración, las declaraciones,, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Inc. 6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera o las que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidos. Inc. 7. Conservar los libros y registros, llevados en el sistema manual, mecanizado o electrónico así como los documentos y antecedentes de las operaciones. Inc. 9. Concurrir a las oficinas de la Administración cuando su presencia sea requerida. Inc. 13. Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta.

⁴⁵ Los artículos 29° y 142° de la LGT establecen el deber general de los contribuyentes en el sentido de facilitar las actuaciones de comprobación tributaria así como el de suministrar a la Administración Tributaria cuanta información y documentación con relevancia tributaria sean requeridas.

e incluso, en caso de no ser cumplida dentro de los plazos establecidos por ley, exigirla coactivamente. Esta labor fiscalizadora implica, pues, la tarea de inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias destinada no solo a los contribuyentes sino también a aquellos sujetos que gozan de exoneraciones o beneficios tributarios e incluso alcanza a quienes no se encuentren dentro de una relación tributaria, caso de los inafectos.

Si bien el legislador ha dotado de facultades y potestades especiales a la Administración Tributaria necesarias para que se garantice el sostenimiento de las arcas fiscales, de todas formas se requiere la colaboración efectiva del contribuyente quien debe suministrar toda la información y documentación necesarias para una efectiva inspección fiscal. Si éstos no colaboraran, todos los objetivos de igualdad y justicia tributaria trazados no serían alcanzables. Cabe anotar, sin embargo, que estas facultades no pueden ejercerse con plena y absoluta libertad o de manera arbitraria por la Administración porque ello implicaría la violación de los derechos fundamentales⁴⁶, derechos que le asiste al contribuyente no por su condición de tal sino por su condición misma de persona⁴⁷.

VI. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A NO AUTOINCRIMINARSE.

6.1. Fundamentos del derecho a no autoincriminarse.

El derecho a no autoinculparse es un derecho que alcanza a toda persona inocente o culpable incurso en un proceso judicial o de naturaleza administrativa o legislativa. En virtud de este derecho se prohíbe a toda autoridad jurisdiccional o funcionario público a extraer del procesado, investigado o administrado declaraciones o testimonios que de algún modo puedan perjudicar su situación

⁴⁶ Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC del 24 de setiembre de 2008. La Administración Tributaria puede exigir al deudor tributario todo tipo de información de las actividades que realiza sin considerar que estos requerimientos vulneren el derecho a la intimidad siempre que se traten de datos con relevancia tributaria e incluso, estas solicitudes de información pueden alcanzar a que el contribuyente se vea obligado a develar sus actividades relacionadas con terceros vulnerándose así el derecho al secreto profesional y/o secreto.

⁴⁷ E. De la Nuez Sánchez-Cascado y M. Ogea Martínez-Orozco en comentario de la Ley española 1/1998 señalan que la finalidad última de los procedimientos fiscalizadores de la Administración Tributaria debe ser “que el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes haga innecesario el ejercicio de las potestades exorbitantes de que está investida la Administración en general, y la Tributaria en particular. Dicho de otra manera, los derechos del contribuyente (y del administrado en general) se reconocen, se garantizan y se protegen porque existen potestades exorbitantes de la Administración y porque en no pocas ocasiones, se producen abusos y extralimitaciones en su ejercicio”. De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y M. Ogea Martínez-Orozco (1998) Derechos y garantías en los procedimientos tributarios, en “Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, p. 92.

jurídica, ni mucho menos se les puede exigir que colabore en la aportación de pruebas que terminen por autoincriminarlo.

El derecho que tiene toda persona a no declarar contra sí y a no declararse culpable se encuentran estrechamente vinculados entre sí, ambos se desprenden de un derecho genérico que es el derecho de defensa que desde su manifestación pasiva debe ser entendida como la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer la imputación reconociéndosele el derecho a guardar silencio e invalidando todo acto por el cual se le obligue a prestar declaración o aportar pruebas que lo perjudiquen. En tal sentido, la autoridad administrativa o el órgano judicial debe siempre, antes de cualquier acto procesal, hacer conocer al imputado, procesado, investigado o como se le denomine, el derecho que le asiste y que a partir de dicho momento toda información que suministre será utilizada para determinar infracciones y fundamentar su sanción.

El procesalista Jorge Pérez López señala que el derecho a la no autoincriminación constituye un Derecho Humano, que permite que el imputado no pueda ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable y en virtud de ello tiene el derecho a no responder, “sin que pueda emplearse ningún medio coactivo ni intimatorio contra éste y sin que quepa extraer ningún elemento positivo de prueba de su silencio.” De conformidad con el sistema garantista que debe ilustrar todo proceso y/o procedimiento sancionador, la declaración que emita el imputado no puede considerarse como fuente de prueba con finalidad incriminatoria más aún cuando ésta se ha obtenido bajo coacción. Las declaraciones del procesado deben ser evaluadas dentro del marco del ejercicio del derecho de defensa y no pueden éstas ser utilizadas en su contra. Distinto tratamiento debe tener cuando el imputado, haciendo uso de su mejor derecho y por voluntad propia, decida confesar su culpabilidad.

Asimismo, Pérez López señala que “El derecho a la no incriminación deriva del respeto a la dignidad de la persona, que constituye una parte esencial del proceso en un Estado de Derecho; se configura como una de las manifestaciones del derecho de defensa, y en particular, es el deber que impone la norma de no emplear ciertas formas de coerción para privar al imputado de su libertad de decisión como informante o transmisor de conocimientos en su propio caso; reside, por último, en evitar que una declaración coactada del imputado pueda ser valorada como elemento de cargo en su contra. Si resultara externo y coactivo el estímulo que consiguiera afectar y forzar la declaración del imputado, éste adolecerá de nulidad absoluta. Puede decirse que el derecho a no autoincriminarse tiene como fundamento el derecho natural que toda persona

posee de intentar ocultar sus faltas, pues no podría exigírsele al ciudadano que vulnere su propia esfera jurídica a través de la declaración en su contra.”⁴⁸

Por las consideraciones expuestas, cabe concluir que el derecho a no autoinculparse forma parte de un conjunto de garantías procesales dentro del ámbito sancionador que tiene toda persona, imperativo que prohíbe a la autoridad a exigir del procesado a declarar contra sí mismo ni tampoco a requerirle, bajo ninguna justificación el suministro de documentos e información destinados a la integración de pruebas que a *posteriori* van a evidenciar sus conductas ilícitas y van a servir de fundamento en la aplicación de la sanción. Es la propia autoridad sancionadora que, bajo responsabilidad funcional, está obligada, dentro del marco de un sistema operativo, eficiente, legal e irrestricto respeto del sistema garantista a conjugar esfuerzos para reunir el conjunto de pruebas suficientes para acreditar la culpabilidad y/o dolo del imputado muy al margen de la actividad y confesión del mismo. El TC. español ha venido señalando, respecto de este derecho, que:

“son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre le que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en le proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso puede ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable.”⁴⁹

El fundamento del derecho a no declarar contra sí mismo, a no aportar prueba que autoincrimine a quien lo presenta se sitúa en el principio de presunción de inocencia y corresponde a la autoridad acusadora la carga de la prueba a fin de desvirtuar esta presunción y acreditar así la culpabilidad del imputado con pruebas que no procedan del mismo administrado; por lo tanto, en un sistema acusatorio garantista está proscrita la condena y la sanción que se fundamente en información de carácter autoincriminatorio aportadas bajo coacción dentro del procedimiento por el propio imputado. Esto es un principio fundamental del Derecho sancionador que debe aplicarse a la potestad punitiva de la Administración Pública. El TC español, sobre ello ha referido que:

⁴⁸ PÉREZ LÓPEZ, Jorge “El Derecho a la no autoincriminación y sus expresiones en el Derecho Procesal Penal” p. 2 (presenta citas de Bacigalupo citado por REYNA ALFARO, Luis Miguel. “*El Proceso penal aplicado*”. Gaceta Jurídica. Lima, 2006. Pág. 231.

⁴⁹ STC. 197/1995 del 21 de diciembre, FJ 6. También en sentencias 161/1997 del 2 de octubre, FJ 6; 229/1999 del 13 de diciembre, FJ 3 b); 127/2000 del 16 de mayo, FJ 4 a); 67/2001 del 17 de marzo, FJ 6. Tomado de Sarró Riu, Jorge (2009) El derecho a no inculparse del contribuyente. Librería Bosch, SL, Barcelona- España, p. 42.

“[Estos derechos] entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una auto incriminación.”⁵⁰

Si bien estos derechos no figuran expresamente enunciados en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 ni en el Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH) del 4 de noviembre de 1950, esto no ha sido impedimento para que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) reconozca en sendas sentencias la vigencia de tales derechos. Así, en virtud del artículo 6° del Convenio⁵¹, el TEDH ha resuelto aplicar el derecho a no autoinculparse en los casos Funke del 25 de febrero de 1993⁵², igualmente en la sentencia del caso Bendenoun del 24 de febrero de 1994⁵³ y en el caso Saunders, sentencia del 17 de diciembre de 1996⁵⁴.

6.2. El derecho a no autoinculparse en nuestra legislación interna.

⁵⁰ STC. 161/1997 del 2 de octubre, FJ 5

⁵¹ Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales. Artículo 6° “1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre le fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella. 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley.”

⁵² “considera que Francia ha vulnerado el Convenio al aplicar una legislación que autorizaba a “oficiales de aduanas con el rango de inspector... a requerir la aportación de cualquier tipo de papeles y documentos relacionados con operaciones de interés para su departamento... sobre la premisa de que cualquier persona física y moral, relacionada directa o indirectamente con operaciones ilegales, está bajo la jurisdicción del Servicio de Aduanas” García Añoveros, Jaime. Ob. cit., p. 108.

⁵³ “en todo procedimiento en que puedan ser impuestas multas u otro tipo de sanciones (en concreto, una inspección fiscal) el contribuyente puede reivindicar las garantías del artículo 6 del Convenio” Editorial de Quincena Fiscal, diciembre 95-11, pág. 7. Tomado de García Añoveros, Jaime. Ob. cit., p. 108

⁵⁴ “el Tribunal se opone a que se utilicen en un proceso penal las declaraciones obtenidas compulsivamente en un procedimiento administrativo de inspección llevado a efecto por el Departamento de Comercio e Industria del Reino Unido, afirmando que el derecho a guardar silencio y el no declararse culpable, son generalmente reconocidos en normas internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un juicio justo. El Tribunal considera que <las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción... No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho>” En Simón Acosta, Eugenio (1999) “Derecho Constitucional Tributario”, en: Primer Congreso Internacional “El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000”, Lima, p. 22.

En nuestra Constitución, a diferencia de la española que en su artículo 24.2 establece que *“todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”*, no encontramos una cita textual referida a este derecho; sin embargo, puede entenderse del literal “e”, inciso 24, del artículo 2° que dispone *“toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad”* y el inciso “h” del mismo inciso y artículo que establece: *“carecen de valor las declaraciones obtenidas por la violencia. Quien la emplea incurre en responsabilidad.”* Haciendo un análisis de estas disposiciones constitucionales vemos que, por un lado, encontramos el derecho a la presunción de inocencia y por otro, el derecho a no autoinculparse con declaraciones o pruebas obtenidas bajo la coacción, entendida esta como una forma de violencia. Ahora, conviene analizar si este derecho es aplicable en su totalidad en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador y más específicamente al Derecho Tributario y su facultad sancionadora, en especial cuando el órgano administrador fundamenta sus Resoluciones de Sanción con medios probatorios obtenidos del propio contribuyente y bajo coacción de obligatoriedad; esta práctica, indudablemente transgrede el principio de presunción de inocencia y el derecho de no autoincriminación.

El español Jorge Sarró Riu sostiene que uno de los presupuestos para determinar la existencia de la autoincriminación es la coacción como una modalidad de la violencia; vale decir, que la información será auto-inculpatoria cuando ésta haya sido obtenida del propio contribuyente bajo coacción; y, que el derecho a no autoinculparse *“representa ante todo un límite al ejercicio de la coacción por parte de las autoridades.”* Este autor señala que para la protección de este derecho debe tenerse en cuenta una interpretación desde una doble perspectiva: a) de forma absoluta, se protege a cualquier persona ante coacciones abusivas o indebidas tales como las torturas o tratos degradantes; y, b) extendiendo la aplicación de este derecho se protege al acusado como fuente de prueba, vale decir que se debe garantizar que la coacción ejercida sobre el mismo no afecte a sus declaraciones o confesiones de tal forma que se eviten la generación de pruebas viciadas que comporten errores judiciales⁵⁵.

Por su parte, nuestra legislación en materia administrativa también tiene un tratamiento referido al tema del requerimiento de información que se hace a los administrados; así, la Ley de Procedimientos General Administrativo, Ley 27444, en su Art. 169.1° faculta a la autoridad a exigir a sus administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos o bienes, el

⁵⁵ Sarró Riu, Jorge (2009) Ob. cit., p. 141-142

sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba cursándose al administrado el requerimiento señalando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento. Pero ahí mismo el artículo 169.2 establece que:

“Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales.”

Entonces, en virtud de esta norma, el administrado puede negarse al requerimiento de información de parte de la autoridad cuando sea incriminatorio contra sí mismo. Aplicada esta disposición en el ámbito tributario, dado que la materia tributaria debe estar sometida al Derecho Administrativo, nada impediría interpretar claramente que el contribuyente, en amparo del numeral 2 del artículo 169 de la Ley 27444, puede rechazar legítimamente el requerimiento de información que le hace la Administración Tributaria no sólo cuando dicha solicitud implique directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el propio contribuyente sino que además procede cuando hay violación del secreto profesional, o una revelación prohibida por ley o afecte derechos constitucionales. Cabe anotar que esta excepción a la obligación de brindar información a la Administración, en ningún caso ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad y menos pretende legalizar el ocultamiento de hechos o situaciones que contravengan el ordenamiento jurídico (infracciones o delitos), sino que obliga a la Administración a buscar las pruebas de imputación por otras fuentes de obtención, diferente a la de obligar al contribuyente a colaborar en la elaboración de pruebas que lo incriminen. Sin embargo, en la práctica viene sucediendo exactamente lo contrario.

Ahora bien, negar la aplicación de este principio (no autoincriminación) en el ámbito sancionador administrativo tributario bajo la justificación del interés público que tienen los recursos tributarios comporta la desprotección de los valores esenciales consagrados en la Constitución e iría en contra de lo que sugiere mayoritariamente la doctrina constitucional que reclama la aplicación y vigencia de los principios de presunción de inocencia, no autoincriminación, debido proceso, respeto a los Derechos Fundamentales, entre otros, en todos los ámbitos en que se tenga que determinar infracciones y aplicar sanciones administrativas y el Derecho Tributario es parte integrante del Derecho Administrativo⁵⁶.

⁵⁶ Sarró Riu, Jorge (2009) ob. cit., p. 66 y 67

6.3. El derecho a la no autoincriminación según la jurisprudencia del TC. (STC. EXP. N° 00926-2007-PA/TC del 03 de noviembre de 2009)

Empezaremos reiterando que los criterios jurisprudenciales del TC. han sido uniformes en cuanto a las garantías que debe reunir todo proceso en general, entre ellos el procedimiento administrativo sancionador que no queda exento de garantizar un debido procedimiento respetando los principios del derecho sancionador.

En esta línea citamos la STC. EXP. N° 00926-2007-PA/TC. LIMA de fecha 03 de noviembre de 2009⁵⁷ que en principio reconoce la aplicación de los principios jurisdiccionales como garantías mínimas del procedimiento administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la no autoincriminación como parte del derecho de defensa.

Traducimos los fundamentos 30, 31, 32 y 33 expuestos por el Magistrado Carlos Mesias Ramírez que forma parte de la sentencia citada:

“El ejercicio del derecho de defensa en el seno de un procedimiento administrativo sancionador presupone que la persona sea debidamente emplazada en torno de la iniciación del procedimiento, pues sólo así podrá disponer de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa. De este modo, el derecho de defensa posibilita contradecir no sólo los hechos imputados, sino también la virtualidad probatoria de los medios de prueba utilizados por la autoridad, por lo que el conocimiento del material probatorio de cargo constituye una exigencia ineludible derivada de la prohibición general de la indefensión.” (f. 30)

“Las garantías judiciales para asegurar el adecuado ejercicio del derecho de la defensa son básicas para asegurar un debido proceso y el principio de equidad de armas que debe existir en todo proceso, sea este judicial o administrativo. En este sentido, el Art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos reconoce las garantías judiciales, mientras que en su inciso 2 establece las garantías mínimas que la defensa debe tener.” (f. 31)

⁵⁷ Razón de Relatoría.- La sentencia recaída en el Expediente N.º 00926-2007-AA del 03 de noviembre de 2009 es aquella conformada por los votos de los magistrados Mesía Ramírez, Landa Arroyo y Álvarez Miranda, que declaran **FUNDADA** la demanda. Se deja constancia que, pese a disentir en sus fundamentos, los votos de los magistrados concuerdan con el sentido del fallo y alcanzan el *quórum* suficiente para formar sentencia, como lo prevé el artículo 11º, primer párrafo del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional.

“Alguna de las garantías judiciales mínimas reconocidas a la defensa son: (i) la presunción de inocencia; (ii) la comunicación previa y detallada de la acusación formulada; (iii) el plazo razonable para la preparación de la defensa; (iv) el derecho de defensa técnica; (v) el derecho a tener un defensor; (vi) el derecho a interrogar testigos; **(vii) el derecho a no autoinculparse**; y (iv) el derecho a presentar un recurso de apelación.” (f. 32) (resaltado y subrayado es nuestro)

“La presunción de inocencia es una garantía reconocida en el artículo 2º, inciso 24, literal e) de la Constitución Política, la cual establece que “toda persona es considerada inocente mientras que no se haya declarada judicialmente su responsabilidad”. (f. 33)

En esta misma sentencia, el TC. Ha señalado que el derecho de presunción de inocencia si bien es un principio jurisdiccional éste también debe ser extendido al procedimiento administrativo sancionador como garantía del debido proceso:

“Cabe destacar que si bien la Constitución Política establece la presunción de inocencia en los procesos judiciales, el Tribunal Constitucional ha hecho extensible esta garantía al proceso administrativo sancionador en el Exp. N° 2192-2004-AA/TC.

Este postulado va en la misma línea de la Corte Interamericana, la cual ha establecido que las garantías establecidas en el Art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, incluyendo la presunción administrativa, es aplicable a todos los procesos, sean estos civiles, laborales, fiscales o cualquier otro establecido por la ley dada su vinculación con el derecho al debido proceso. Esto fue confirmado por la Corte Interamericana en el caso Baena Ricardo vs. Panamá.” (f. 36)

Ahora específicamente, con respecto al derecho de no autoincriminación, esta sentencia (STC. EXP. N° 00926-2007-PA/TC. LIMA, del 03 de noviembre de 2009) ha desarrollado detalladamente los alcances de este derecho y su extensión en instancia administrativa. En esta línea, sobre la base de los fundamentos (41-55) de esta sentencia señala que este derecho forma parte de los derechos implícitos que conforman el derecho al debido proceso, y está reconocido en el inciso 3) del artículo 139º de la Constitución. Esta garantía se encuentra también reconocida en el artículo 8º, inciso 2, literal g) de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14º, inciso 3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

El Tribunal Constitucional, en el pronunciamiento citado, ha dejado señalado que “[t]anto el derecho a declarar como el derecho a guardar silencio se fundamentan en la dignidad de la persona y constituyen elementos del derecho a la presunción de inocencia y del debido proceso. Lo anterior comprende el derecho a ser oído, es decir, de incorporar libremente al proceso la información que se estime conveniente y el derecho a guardar silencio, lo cual incluye el derecho a estar informado de que la negativa a declarar no puede ser tomada como un indicio de culpabilidad.” (Fundamento 42)

Pero el ejercicio y cumplimiento de este derecho también genera obligaciones de parte del Estado, en particular de parte de autoridad administrativa. El TC ha señalado que:

“En este sentido, el contenido protegido por el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra relacionado con una serie de derechos fundamentales, de cuyo registro es posible individualizar una serie de obligaciones de abstención a cargo del Estado.” (f. 43)

“Por tanto, para los efectos de que este derecho no sufra un menoscabo que pueda ser calificado como arbitrario, el Estado está prohibido de ejercer violencia psíquica o física sobre el inculpado o acusado y ejecutar métodos engañosos o de naturaleza análoga que pudieran estar destinados a obtener involuntariamente información sobre los hechos por los cuales se investiga o acusa a una persona en un proceso penal o en un proceso administrativo sancionador que implique la posible imposición de una sanción por falta grave. Esta posición ha sido sostenida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso López Álvarez vs. Honduras.” (f. 44)

“Desde luego que los jueces y tribunales también tienen la obligación de negar valor a las declaraciones obtenidas por la violencia, lo que no debe entenderse en términos restrictivos, con referencia únicamente a la violencia psíquica o física, sino en un sentido amplio, como omnicomprensiva de toda información obtenida del investigado o acusado sin su voluntad. Como se ha dicho antes, el derecho a no confesar la culpabilidad garantiza la incoercibilidad del imputado o acusado.” (f. 45)

Asimismo, para abundar nuestra posición en el sentido que nadie debe ser obligado a presentar información que lo autoincrimine, ello no debe entenderse que estamos fomentando la impunidad frente a la infracción administrativa

cometida -o la evasión tributaria en nuestro caso- y que dicha infracción quede sin sanción; sino que es el órgano administrativo -Administración Tributaria- encargada de imputar la infracción tenga que actuar los medios probatorios suficientes a fin de determinar la responsabilidad del infractor para así imponer la sanción que corresponda de acuerdo a la tipificación prevista en la legislación. Esto es parte del derecho de presunción de inocencia. La STC. EXP. N° 00926-2007-PA/TC del 03 de noviembre de 2009 señala que:

“La presunción de inocencia tiene como objeto evitar que un proceso sea utilizado como un elemento estigmatizador de la persona o que se instrumentalice el derecho para que sea empleado como medio de control personal, social o político.

Como el Tribunal Constitucional ya ha establecido en el Exp. N° 8811-2005-HC/TC, esta garantía obliga al órgano jurisdiccional a realizar una actividad probatoria suficiente que permita desvirtuar el estado inocente del que goza todo imputado, pues éste no puede ser condenado sobre la base de simples presunciones. (Subrayado y resaltado es nuestro) (f. 34)

Siguiendo esta línea, cabe precisar que no se podría considerar prueba válida aquella obtenida de la confesión para ser utilizada como prueba incriminatoria contra el propio confesor, esto implica desconocer que “la confesión no es prueba plena y que la autoincriminación está proscrita, quedando sin suficientes medios probatorios que respalden la conclusión (...)”⁵⁸. Haciendo una aplicación analógica, cabe mencionar entonces que, con este criterio expresado por el TC, tampoco puede servir como prueba incriminatoria la información y/o documentación presentada por el propio contribuyente en simple aplicación de este derecho, vale decir que la confesión no es prueba plena y la autoincriminación está proscrita en vía jurisdiccional y administrativa tributaria; por tanto, quedarían sin fundamento las infracciones determinadas y sanciones aplicadas al no tener medios probatorios suficientes que la justifiquen.

6.4. Finalidades que se contraponen: fiscalización y sanción.

Obviamente que la finalidad que persigue la Administración Tributaria al requerir información, documentación y datos necesarios que tengan relevancia económica es la de garantizar una eficiente, oportuna y estricta recaudación a fin de reducir los altos índices de elusión, evasión y fraude fiscal. Pero estos requerimientos de información no constituye una atribución arbitraria sino por el contrario es

⁵⁸ STC. EXP. N° 0926-2007-PA/TC del 03 de noviembre de 2009 (fundamento 46)

absolutamente legal, legítima y ética porque además de encontrarse dentro del marco del ejercicio pleno de sus facultades de fiscalización se fundamenta en la prevalencia del interés público de los recursos fiscales sobre el interés privado de las personas pero siempre en armonía con los derechos fundamentales sin que estos últimos sean considerados absolutos sino en relación con los demás principios constitucionales⁵⁹.

Sin embargo, esta atribución debe ser entendida en el sentido que la Administración se encarga de supervisar, comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de parte del contribuyente y para verificar dicho cumplimiento sirve la información que se solicite al contribuyente; es decir, que toda documentación y datos que ofrezca el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria serán utilizadas para determinar el *quantum* de la deuda tributaria y el cumplimiento oportuno de la obligación formal. No es legítimo ni validamente constitucional, por lo tanto, desviar esta finalidad y pretender incursionar a este contribuyente en un procedimiento punitivo (penal o administrativo) utilizando la propia información que haya brindado en colaboración e incluso bajo coacción con la finalidad de determinar la obligación tributaria sustancial o formal para que finalmente termine por perjudicarlo.

En tal sentido, hay fundados cuestionamientos de constitucionalidad que se le hace a la desviación que sufre el procedimiento fiscalizador tributario y que se ha convertido en práctica habitual de la Administración Tributaria -SUNAT- pues se exige al contribuyente a proporcionar datos, documentos y toda información que luego serán utilizados como prueba de cargo en contra del propio contribuyente que las otorgó. Definitivamente que la información ofrecida por el contribuyente fue obtenida para lograr una finalidad predeterminada: la inspección y determinación del tributo; en función a esta finalidad se echa a operar todos los mecanismos de verificación, inspección y control cuyos resultados servirán como sustentos probatorios para la Administración respecto de la cuantía de la deuda tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales; por lo que resulta reprochable la utilización posterior de esta información para imponer una sanción e incluso para aperturar un proceso judicial por la comisión de un delito fiscal vulnerándose el principio constitucional de no autoincriminación además que quiebra la coherencia de la identidad ontológica entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo

⁵⁹ STC. 04168-2006-PA/TC. del 24 de setiembre de 2008 “Como lo indica jurisprudencia consolidada por este Tribunal, los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales (...)” F. 13. “En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente.” F. 14

Sancionador respecto a la aplicación de todos los principios del primero al segundo, como ya lo hemos explicado en líneas anteriores. En tal sentido, las pruebas suministradas por el contribuyente en un procedimiento de fiscalización no pueden ser actuados y ser considerados constitucionalmente válidos como medios probatorios para calificar y sancionar una infracción cometida en contra de quien las entregó, pretender ello significa que los datos obtenidos inicialmente son empleados con una finalidad distinta de aquella que justificó su obtención. De ser así, el contribuyente sería seriamente engañado y tendría el legítimo derecho (esta vez sí constitucionalmente válido) a negarse a proporcionar toda la información requerida por la Administración Tributaria en tanto ésta no le garantice que la utilizará sólo para la determinación de la deuda tributaria y no para la determinación de infracciones y sanciones tributarias⁶⁰.

Pretender alegar el principio del deber de contribuir para validar este procedimiento nos parece forzar la figura con la única finalidad de convalidar la actuación de la Administración Tributaria. Lo cierto es que este principio no debe atentar contra los derechos constitucionalmente reconocidos en la Carta Magna, de lo contrario estaríamos en una suerte de aceptar el engaño de parte del Estado que nos solicita, a nosotros los contribuyentes, información aduciendo cumplir determinados fines constitucionales para que en la práctica, verdaderamente, esta información se desvíe hacia otros fines que no se corresponden⁶¹.

⁶⁰ El artículo 169.2 de la LPAG faculta al administrado a rechazar la exigencia de requerimiento de todo tipo de información cuando *suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales*.

⁶¹ “El artículo 113.1. de la LGT observa en principio un escrupuloso respeto hacia esa necesaria correspondencia del uso de los datos con la finalidad que la Administración perseguía al procurárselos. En su primera parte, la citada norma establece que *<los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros>* (...) El mismo criterio es, también, el que reflejaba el artículo 4 de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, que prohibía el uso de los datos de carácter personal objeto de tratamiento automatizado para finalidades distintas de aquellas para las que hubieran sido obtenidos. Esta última disposición se ha visto, sin embargo, recientemente sustituida por la Nueva Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD en adelante), la cual ha introducido un cambio significativo en este punto, pues su artículo 4.2 prohíbe ahora la utilización de los datos objeto de tratamiento *para finalidades incompatibles* con aquellas que hubiese motivado su recogida. El matiz no es inocuo, ya que la redacción de este último precepto admite claramente el empleo de la información con una finalidad distinta de la que motivó su obtención, circunstancia prohibida por la norma anterior. La única condición es ahora que la nueva finalidad no sea incompatible con la que originalmente justificó la recogida”. Tomado de García Berro, Florián (2005) “Derechos y Garantías Constitucionales en los Procedimientos Tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En Derecho Financiero Constitucional. Civitas, Madrid, p. 281-282. Haciendo una crítica a estas disposiciones españolas J. López Martínez y J. Ortiz Liñán advierten de que “cuando se afirma que un dato no podrá ser utilizado para finalidades incompatibles con aquellas para las que éste hubiera sido recogido se está abriendo la posibilidad legal de recoger un dato con un fin y utilizarlo luego para otro, siempre que el segundo no sea incompatible con el primero (...) a priori, cualquier finalidad puede ser compatible con otra, e insistimos en la propia ambigüedad del término incompatibilidad en este campo

VII. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

7.1. Separación de procedimientos: fiscalización y sancionador por cuerdas separadas.

El TUO del C.T, en su artículo 75° dispone que el procedimiento de fiscalización o verificación realizada por la Administración Tributaria concluye emitiéndose la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa o una Orden de Pago. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, si corresponde, también las infracciones que se determinen en su contra, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus absoluciones debidamente sustentadas con la finalidad de desvirtuar los cargos formulados, a efectos que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. De manera más específica, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por DS N° 085-2007-EF (publicado el 29 de junio de 2007) en el inciso “d” del artículo 1° define el procedimiento de fiscalización como *“el procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.”* Por su parte el inciso “a” del artículo 4° de este Reglamento faculta a la SUNAT para, mediante Requerimiento al Sujeto Fiscalizado, “solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.” (Los subrayados son nuestros)

Estas disposiciones legales referidas al procedimiento de fiscalización presentan un serio problema, confunden el procedimiento de verificación del tributo con el procedimiento sancionador en un solo, la causa puede estar, como dice Eugenio

jurídico sino va seguido de una estricta aclaración que lo delimite y que en la ley no existe”. López Martínez, J. y J. Ortiz Liñán (2000) “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública”. En Información Fiscal. N° 39, p. 49.

Simón, en la unidad del procedimiento que se practicaba en España⁶²; es decir, que en el mismo procedimiento de fiscalización realizado por la SUNAT, en donde se comprueba la correcta determinación de la deuda tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas se detectan también las infracciones administrativas cometidas por el contribuyente sobre la base a las mismas pruebas aportadas por él y, ahí mismo, al culminar el período fiscalizador, la Administración Tributaria, sin más trámite, sanciona al emitir la Resolución de Multa, la misma que es notificada al contribuyente que aportó prueba.

A claras luces, se ve que la Administración persigue en un mismo procedimiento - el fiscalizador-, y con las mismas pruebas obtenidas con la finalidad de comprobación y determinación de la deuda tributaria (pertenecen al ámbito del derecho administrativo), la determinación de infracciones y la aplicación de sanciones (pertenecientes al ámbito del derecho sancionador). Es decir, que la administración termina por mezclar dos procedimientos distintos: el fiscalizador y el sancionador, que por su naturaleza tienen finalidades diferentes y garantías procesales también diferentes que se deben observar. Entonces, el vicio de inconstitucionalidad trasluce cuando la información obtenida dentro de un procedimiento de inspección tributaria, el mismo que no tiene ninguna finalidad punitiva es utilizado como prueba de cargo para sancionar al contribuyente y, por si fuera poco, estas mismas pruebas pueden también servir para acusar al contribuyente quien lo aportó ante el órgano jurisdiccional por la presunta comisión de un delito fiscal⁶³.

7.2. Alternativas de solución para garantizar el derecho a no autoincriminarse.

Por tanto, se debe procurar que el procedimiento de inspección y/o fiscalización tributaria se mantenga separado, independiente y al margen del procedimiento sancionador, que las declaraciones e informaciones suministradas por el contribuyente en un procedimiento de inspección tributaria (entiéndase fiscalización) no puedan ser utilizadas en su contra, por lo menos, no podrán ser utilizadas por el mismo funcionario o departamento fiscalizador que sigue un

⁶² Simón Acosta, Eugenio refiere que “este problema adolece del grave defecto de confundir la gestión del tributo y el procedimiento sancionador. La causa puede estar en la unidad de procedimiento que hasta hace poco tiempo se practicaba en España: en un mismo procedimiento de inspección Tributaria y en una única liquidación se determinaba la cuota del tributo y la sanción correspondiente. El TC declaró que la Administración tiene derecho a obtener los datos e informes, puesto que son necesarios para el control de un deber constitucional: el deber de contribuir.” En Simón Acosta, Eugenio (1999) “Derecho Constitucional Tributario”. Ob. cit., p. 20

⁶³ Los delitos tributarios se encuentran regulados en el Decreto Legislativo 813 Ley Penal Tributaria y en la Ley 28008, Ley de Delitos Aduaneros.

procedimiento de carácter sancionador. Por ello, consideramos que la Administración tendrá que instaurar un procedimiento distinto e independiente al de fiscalización para determinar las infracciones tributarias cometidas, siendo responsable de llevar adelante una etapa de instrucción a efectos de constituir las pruebas necesarias y suficientes para imputarlas al contribuyente e imponer las sanciones que correspondan.

La innovación en la aplicación de este principio no debe considerarse como una excusa para que el contribuyente niegue su colaboración a la Administración Tributaria sino que debe servir para exigir que las actuaciones administrativas estén fundadas en el razonamiento lógico que permita garantizar, en sede administrativa, el irrestricto respeto a los derechos fundamentales en materia sancionadora. Por eso, a la vista de lo que sucede en la práctica y del régimen jurídico vigente marcado por la tradicional e íntima conexión de los procedimientos de fiscalización y sancionador se debe plantear un sistema que implemente nuestra legislación en materia sancionadora tributaria en la que concilie el respeto al derecho de no autoincriminación -que por criterio uniforme de jurisprudencia constitucional no sólo es de aplicación en vía jurisdiccional sino también en sede administrativa y, por ende, también le asiste al contribuyente- con los intereses y finalidades públicas que persigue la Administración Tributaria para la efectiva recaudación y oportuna sanción de las infracciones cometidas.

Sin embargo, no debe negarse el derecho que le asiste a la Administración Tributaria que es el de perseguir las infracciones cometidas por el contribuyente quien, muchas veces, lo hace no por negligencia sino con la finalidad de sustraerse del pago del tributo o, por lo menos, de disminuirla, quiere decir que hay una intencionalidad dolosa del contribuyente en defraudar al Estado. En ese sentido, la Administración tiene como única forma directa de detectarlas mediante la información que le requiera al propio contribuyente. Sin embargo, a fin de armonizar el derecho a no autoincriminarse por un lado y el interés público que tienen los recursos tributarios por otro lado con la persecución de conductas ilícitas sancionando las infracciones tributarias y acusando el delito fiscal es necesario tomar en cuenta los siguientes planteamientos:

1. La obligación que tiene el contribuyente, bajo pena de sanción, de colaborar con la Administración ofreciendo toda la información, datos y documentación que se le requiera en un procedimiento de fiscalización debe mantenerse hasta el momento en que la Administración tenga indicios de la comisión de infracciones; desde ahí, debe comunicar al contribuyente que desde dicho acto todo lo que aporte será utilizado en su contra.

2. A partir que la Administración Tributaria toma conocimiento de los indicios de la comisión de infracciones y las comunica al contribuyente para que éste decida en seguir colaborando o no con la presentación de información, el órgano administración estaría obligado a constituir prueba llevando una etapa de instrucción sumaria para acreditar la infracción cometida para lo cual podrá requerir información de terceros relacionados con el contribuyente infractor (bancos, proveedores, clientes, etc.) o mediante cruce de información u otros mecanismos que propiamente adopte la Administración Tributaria.
3. El procedimiento de fiscalización e inspección debe seguir realizándose sin mayor problema por una determinada oficina o departamento de inspección siendo que el funcionario de jerarquía deba autorizar la derivación del procedimiento a otra dependencia de la Administración por los indicios del ilícito que se hayan detectado. De ninguna manera cabe el traslado del expediente o la incorporación de datos, documentos, pruebas y circunstancias obtenidos en el procedimiento fiscalizador al procedimiento sancionador porque eso haría irreal, ficticia la separación de procedimientos y condenaría al fracaso la reforma –como en España- y peor aún si los encargados de instruir y sancionar son los mismos funcionarios que realizan la inspección tributaria pues se convertirían en juez y parte. Pero, la prohibición de esta incorporación formal de pruebas de un procedimiento a otro debe aplicarse sólo para recaudos aportados por el propio contribuyente, lo cual quiere decir entonces que las pruebas obtenidas durante el procedimiento de fiscalización por propia gestión de la Administración es válida su incorporación al procedimiento sancionador; en ese sentido, debe haber comunicación entre las dependencias que llevan dichos procedimientos: el fiscalizador y el sancionador.
4. Prever un procedimiento abreviado o sumarísimo donde la Administración tenga la facultad de llegar a determinados acuerdos con el contribuyente celebrando actas de reconocimiento y de compromiso a efectos de evitar largos procedimientos generando incertidumbre respecto de la situación jurídica del contribuyente.
5. Considerar legalmente la posibilidad de que el contribuyente pueda renunciar, con acreditado conocimiento de su situación jurídica, a la separación de procedimientos, de tal forma que, a partir de ello el procedimiento de fiscalización y de sanción se lleven de manera conjunta pero para casos expresamente señalados por la ley.

VIII. BREVE REFERENCIA AL SISTEMA ESPAÑOL.

El artículo 34° de la Ley 1/1998 del 26 de febrero, Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dispone, por un lado, que la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto e independiente del procedimiento de

verificación y/o comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria del infractor; sin embargo, por otro lado, agrega que el procedimiento sancionador debe tener en cuenta los recaudos y medios probatorios obtenidos en el procedimiento de inspección los cuales deben ser incorporados formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia. En la práctica esta separación ha sido meramente formal pues las pruebas para determinar y sancionar la infracción se constituyen con los documentos procedentes del expediente de inspección tributaria contaminándose así el procedimiento sancionador tributario.

En la actualidad, el marco normativo del procedimiento sancionador está regulado por los artículos 207 al 212 de la LGT (Ley 58/2003) y por el Real Decreto 2063/2004 del 15 de octubre que aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Si bien el Art. 208 de la LGT dispone un procedimiento sancionador separado al de la aplicación (fiscalización) de los tributos faculta al obligado tributario a renunciar a la separación de procedimientos, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. Sin embargo, el Art. 210 de esta misma ley mantiene la incorporación automática de los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en el procedimiento de aplicación de los tributos al procedimiento sancionador antes de la propuesta de resolución.

En opinión de la mayoría de autores esta separación de procedimientos, desde que es posible la incorporación de la información del expediente de inspección al de sanción, no deja de ser más que simbólica y formal, más teórica que real. Susana Aníbarro⁶⁴ señala además que esta separación procedimental resulta sumamente incómoda para el contribuyente porque la existencia de doble resolución le obligaba a recurrir dos veces: contra la deuda y contra la sanción, aunque luego de oficio se acumulaban ambos recursos; otros inconvenientes resultaban por la espera excesiva para conocer el resultado final de dichos procedimientos, la incertidumbre de firmar o no en conformidad el acta dado que no se sabía el alcance de la sanción, la dilación excesiva e injustificada del plazo de prescripción de la acción para sancionar (puesto que se había reconocido eficacia interruptiva a los procedimientos de comprobación) todo esto significó más que ventajas serios inconveniente al contribuyente. La reforma en España fracasó y así lo reconocido implícitamente la Comisión para el Estudio y Propuesta de

⁶⁴ Aníbarro Pérez, Susana y Begoña Sesma Sánchez (2005) Infracciones y sanciones tributarias. Editorial Lex Nova, S.A. Valladolid – España. Refieren “esta separación fue bien acogida por la doctrina en un primer momento, pero prontamente se demostró que la separación procedimental era *ficticia, formal e incómoda* desde el momento en que los órganos que tenían competencia para sancionar eran los mismos que habían practicado la comprobación y que la Ley imponía, como preceptiva, la incorporación de todos los datos y pruebas obtenidos durante el procedimiento de comprobación al expediente sancionador” (p. 203)

Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria en su informe de 2001, según refiere Jorge Sarró⁶⁵.

A raíz de estos problemas el Art. 210.5 de la LGT ha previsto una tramitación abreviada del expediente sancionador cuando a juicio de la Administración ya estuvieran en su poder todos los elementos de prueba para sancionar⁶⁶. Esta abreviación del procedimiento, a decir de Aníbarro ha venido funcionando de manera generalizada que busca agilizar el procedimiento sancionador que, realmente no aporta mayores garantías ni sustantivas ni procesales al infractor. Por su parte Sarró anota que esta abreviación, en realidad supone en la práctica que el procedimiento sancionador carezca propiamente de fase instructora al incorporarse al acuerdo de inicio la propuesta de resolución e incorporarse automáticamente todos los medios probatorios obtenidos en el procedimiento de inspección. Por otra parte, en materia de delito fiscal tampoco existe la instrucción pues en muchas ocasiones se tramita con todas las actuaciones y documentación lograda en la inspección tributaria.

En términos generales, la ley actual mantiene formalmente la separación del procedimiento sancionador como regla general (Art. 208 de la LGT) anotando dos excepciones: en el caso de las actas con acuerdo, el procedimiento sancionador se tramitará en forma conjunta con el de inspección de tributos y, para el resto de supuestos, está previsto el derecho del infractor a renunciar la tramitación separada del procedimiento sancionador⁶⁷.

IX. A MANERA DE CONCLUSIÓN.

Por todo lo expuesto, la facultad sancionadora *-ius puniendi-* del Estado también es válidamente aplicable al ámbito administrativo sancionador y tratándose de potestades de naturaleza ontológica cabe aplicar todos los principios sustantivos y procesales que garantizan el respeto a los derechos fundamentales de las personas claro que con determinados matices y adecuaciones atendiendo a la propia naturaleza sancionadora. Por lo tanto, el derecho fundamental que se

⁶⁵ Sarró Riu, Jorge (2009) ob. cit., p. 93

⁶⁶ Juan Martín Queralt señala que “*Podrá prescindirse de la instrucción* cuando, al tiempo de iniciarse el procedimiento sancionador, se encontrase en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, incorporándose ésta al acuerdo de iniciación. El acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que presente alegaciones y para que aporte los documentos, justificaciones y pruebas que estime oportunos.” Asimismo nos recuerda el autor que “tanto en el caso de las *actas con acuerdo* (Art. 155), como en las *actas de conformidad* (Art. 156, no existe propiamente procedimiento sancionador separado y no hay, por tanto, fase instructora.” En: Martín Queralt, Juan y otros (2008) Curso de Derecho Financiero y Tributario. 20ª edición. Edit. Tecnos, Madrid, p. 507

⁶⁷ Aníbarro Pérez, Susana y Begoña Sesma Sánchez (2005) Ob. cit., p. 203

pretende proteger y revalorar para su aplicación en el ámbito del derecho sancionador administrativo tributario es el derecho que tiene el contribuyente a no autoinculparse, es decir, a no autoincriminarse con las informaciones y documentaciones que obligatoriamente tiene que entregar a la Administración Tributaria. Es por lo menos reprochable que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria base sus fundamentos sobre medios probatorios obtenidos del propio contribuyente bajo coacción de sancionarlo utilizando sus propias informaciones para determinar una infracción y sancionarlo; por ello debe reestructurarse el sistemático proceder de la Administración Tributaria que hasta hoy hace colaborar positivamente en la integración de la prueba al contribuyente, primero con la finalidad de determinar el quantum de la deuda tributaria para después terminar por sancionarlo. En un mismo procedimiento que inicialmente tenía como finalidad lograr la debida y efectiva aplicación del tributo mas no la persecución de infracciones y la aplicación de sanciones sigue un procedimiento sancionador vulnerando una serie de garantías y derechos fundamentales.

Consideramos que de ninguna manera se cuestiona el válido y legítimo derecho que tiene la Administración a exigir del contribuyente toda la documentación e información necesaria a efectos de garantizar el efectivo, correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias; sino que se cuestiona –con argumentos constitucionalmente válidos- que dicha información obtenida por parte del mismo contribuyente sea utilizado como prueba de carga en un procedimiento de naturaleza administrativa para un procedimiento de naturaleza punitiva. Esta tarea debe hacerse en un procedimiento sancionador, distinto e independiente del fiscalizador para lo cual requiere hacerse determinadas modificaciones al Código Tributario.

Por otra parte, es importante anotar que también queda como conclusión de este trabajo, que los principios, derechos y garantías sustantivas y procesales que rigen el derecho penal también son aplicados al derecho administrativo sancionador, así ha sido el criterio uniforme de la reiterada jurisprudencia dictada por el Tribunal Constitucional, con ello se asegura un procedimiento sancionador imparcial, justo y, sobre todo, garantista de los principios y derechos fundamentales.

X. BIBLIOGRAFÍA.

- Aníbarro Pérez, Susana y Begoña Sesma Sánchez (2005) Infracciones y sanciones tributarias. Editorial Lex Nova, S.A. Valladolid – España.

- Danos Ordoñez, Jorge (1996) “Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública” En IUS ET VERITAS, año V, N° 10, Lima.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y M. Ogea Martínez-Orozco (1998) Derechos y garantías en los procedimientos tributarios, en “Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona.
- Díaz Yubero, Fernando. “Aspectos más Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas”. Doc. N° 14/03. Instituto de Estudios Fiscales.
- Durán Rojo, Luis Alberto (2006) “Los deberes de colaboración tributaria, un enfoque constitucional” En: revista Vectigalia, año 2, N° 2, edición Homenaje a Don Armando Zolezzi Möller, Lima, octubre 2006.
- Galarza, César (2004) ¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de actos ilícitos? La Ley, Periódico económico Tributario N° 298. En: Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8va edición, Astrea, Buenos Aires.
- Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria (primera parte)” En: Revista *Análisis Tributario*, octubre 2003, Lima
- Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria” (segunda parte) En Revista *Análisis Tributario*, noviembre 2003, Lima.
- García Añooveros, Jaime (1999) Garantías constitucionales del contribuyente, 2da edic, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia-España
- García Añooveros, J. “Una nueva Ley General tributaria. problemas constitucionales”. Revista Española Derecho Financiero. N° 90/1996
- García Berro, Florián (2005) “Derechos y Garantías Constitucionales en los Procedimientos Tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En Derecho Financiero Constitucional. Civitas, Madrid
- García de Enterría, Eduardo (1989) “Curso de Derecho Administrativo” Tomo II, Civitas, Madrid.

- Izu Belloso, Miguel José (1993) “Las garantías del procedimiento administrativo sancionador: reflexiones sobre los órganos instructores”. En: La Protección Jurídica del Ciudadano. Estudios en homenaje al profesor Jesús Gonzáles Pérez. Civitas, Vol. I, Madrid.
- Lozano, Blanca (1990) “Panorámica general de la potestad sancionadora de la administración en Europa: <despenalización> y garantía”. En Revista de la Administración Pública. N° 121.
- López Martínez, J. y J. Ortiz Liñán (2000) “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública”. En Información Fiscal. N° 39.
- Martín Queralt, Juan y otros (2008) Curso de Derecho Financiero y Tributario. 20° edición. Edit. Tecnos, Madrid
- Mestre, Juan (1991) “La Configuración constitucional de la potestad sancionadora de la administración pública.” En: Estudios sobre la constitución española. Libro Homenaje al profesor García de Enterría. Civitas, Vol. III.
- Rubio Correa, Marcial (2003) Interpretación de las normas tributarias. Ara Editores, Lima.
- Sarró Riu, Jorge (2009) El derecho a no inculparse del contribuyente. Librería Bosch, SL, Barcelona- España.
- Simón Acosta, Eugenio (1999) “Derecho Constitucional Tributario”, en: Primer Congreso Internacional “El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000”, Lima.
- Ziccardi, Horacio (2003) Tratado de Tributación. Tomo I. Vol. 2. Depalma, Buenos Aires.