



**UNIVERSIDAD NACIONAL
PEDRO RUIZ GALLO
ESCUELA DE POSGRADO**



MAESTRÍA EN CIENCIAS-TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL

**La sanción tributaria por declaración extemporánea y
colisión con el principio de proporcionalidad en la
región Lambayeque periodo – 2014**

TESIS

**PRESENTADA PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO
DE MAESTRA EN CIENCIAS-TRIBUTACIÓN Y
ASESORÍA FISCAL**

AUTORA:

CPC. Margoth Sadith Salazar Quijano

ASESOR:

Marino Eneque Gonzales

Lambayeque - Perú

2016

La sanción tributaria por declaración extemporánea y colisión con el principio de proporcionalidad en la región Lambayeque periodo – 2014

PRESENTADA POR:



Margoth Sadith Salazar Quijano

AUTORA



Marino Eneque Gonzales

ASESOR

Presentada a la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, para optar el Grado Académico de: MAESTRA EN CIENCIAS-TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL.

APROBADO POR:



M. SC. MARIANO LARREA CHUCAS

PRESIDENTE



M. SC. NESTOR GUILLERMO GASTULO

SECRETARIO



M. SC. WILSON IDROGO RENGIFO

VOCAL



ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

192

Siendo las 05:30 horas del día Viernes de Mayo del año Dos Mil
Dieciséis, en la Sala de Sustentaciones de la Escuela de Postgrado de la
Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo de Lambayeque, se reunieron los miembros del
jurado, designados mediante Resolución N° 1159-2011-E.PG de fecha
29 de Noviembre 2011, conformado por:

24. <u>M. S. C. Presidente</u>	confirmado por:	PRESIDENTE (A)
25. <u>M. S. C. Secretario</u>		SECRETARIO (A)
26. <u>M. S. C. Vocal</u>		VOCAL
27. <u>M. S. C. Asesor</u>		ASESOR (A)

con la finalidad de evaluar la tesis titulada La función tributaria
de las autoridades Estatales y locales con el principio
de proporcionalidad en la Ley General de Equidad
2014

2014... MARETH SADITH SANCHEZ QUITAN? - MAXY
presentado por el (la) tealista JACQUELINE BERTHIAUX SANDRINE - JUAN ANTONIO DAVILA
sustentación que se autoriza mediante Resolución N° 531-2014... de fecha
10 de Mayo del 2014. Don Nelly Roldán?

El Presidente del jurado autorizó el inicio del acto académico y después de la sustentación, los señores miembros del jurado formularon las observaciones y preguntas correspondientes, las mismas que fueron absueltas por el (la) sustentante, quien obtuvo 88 puntos que equivale al calificativo de Bueno.

En consecuencia el (la) sustentante queda apto (a) para obtener el Grado Académico de MAESTRO EN CIENCIAS COM. MERC. Y
TRIBUTACIÓN Y ASESORIA FISCAL

Siendo las 6:10 p.m. horas del mismo día, se da por concluido el acto académico, firmando la presente acta.

PRESIDENTE

SECRET 917

VOCAL

ASESOR

Observación: Por error se consignó el nombre de NANCY de la
JACKELINE PELTRICHE SAN MARTIN debiendo ser NANCY

DEDICATORIA

A todas las personas que llegan a nuestras vidas para enseñarnos y nos ayudan a mejorar cada día y contribuir con un granito de arena en este universo infinito.

AGRADECIMIENTO

Profundo agradecimiento a Dios, a nuestras familias, a los docentes de Posgrado, por habernos acompañado en este momento tan importante de nuestra formación profesional y académica.

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	IV
AGRADECIMIENTO	V
ÍNDICE	VI
RESUMEN.....	VIII
ABSTRACT.....	X
INTRODUCCIÓN.....	11
CAPÍTULO I: ANÁLISIS DEL OBJETO DE ESTUDIO.....	14
1.1. UBICACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO.....	14
1.2. COMO SURGE EL PROBLEMA.....	15
“TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO”.....	15
DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF	15
1.3. CÓMO SE MANIFIESTA Y QUÉ CARACTERÍSTICAS TIENE	18
1.4. METODOLOGÍA EMPLEADA	20
1.4.1. DISEÑO DE CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS	21
1.4.2. Población y Muestra	22
1.4.2.1. Población	22
1.4.2.2. Muestra.....	22
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	24
2.1. ANTECEDENTES TEÓRICOS	24
2.1.1. MARIO ALVA MATTEUCCI (2014)	25
2.1.2. LA FACULTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	26
2.1.3. LA INFRACCIÓN	27
2.1.4. LA SANCIÓN	28
2.1.5. Tesis: Principio de proporcionalidad y limitación de derechos fundamentales.....	28
2.1.6. Tesis: La colisión de derechos fundamentales en el contrato de trabajo y el principio de proporcionalidad	29
2.1.7. Tesis: Causas de extinción de la responsabilidad derivada de la infracción tributaria ..	32
2.1.8. Tesis: Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad	34
2.1.9. Tesis: El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo	35
2.1.10. Tesis: Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad	35
□ Jaime Cárdenas Gracia (2014).....	35
2.1.11. Tesis: El principio de proporcionalidad en sentido estricto, principio de proporcionalidad entre el delito y la pena o balance global de costes y beneficios'.....	36
□ Irene Navarro Frías (2010).....	36

2.1.12. La Orden Europea de Investigación y el principio de proporcionalidad	36
2.1.13. Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional	37
□ José Antonio Tirado Barrera (2011)	37
2.1.14. Diagnóstico la reforma tributaria y las políticas fiscales necesarias en el Perú. Entrevista a César Luna-Victoria León.....	37
2.1.15. El régimen FATCA y sus principales aristas de aplicación en el Perú.....	37
2.2. BASE TEÓRICA.....	38
2.2.1. El principio de legalidad.....	38
2.2.2. El principio de tipicidad exhaustiva de las conductas sancionables.....	38
2.2.3. El principio del debido procedimiento.....	39
2.2.4. El principio de razonabilidad y el exceso de punición.-	43
2.2.5. El principio de la norma sancionadora previa y el juicio de favorabilidad de la norma posterior	46
2.2.6. La irretroactividad de la tipificación y la sanción aplicable al ilícito	46
1.1.1 2.2.7. La aplicación retroactiva de las normas sancionadoras más favorables	47
2.2.8. Principio de razonabilidad.....	48
2.2.9. Régimen General.	49
2.2.10. Régimen Especial De Renta.	50
2.2.11. Régimen Único Simplificado	50
2.2.12. Infracción Tributaria.	50
2.2.13. Infracción Tributaria de acuerdo a la Doctrina Argentina.	50
2.2.14. Clases de Infracciones Tributarias en España	50
2.2.15. Multa por no Declarar en el Plazo Establecido:.....	58
2.2.16. Art. 106 del Código Tributario Chileno del Decreto Ley 830.....	60
CAPÍTULO III	61
3.1. Análisis e Interpretación de los datos	61
3.2 DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS:.....	76
V. CONCLUSIONES.....	79
VI. RECOMENDACIONES:	81
VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	82

RESUMEN

El presente trabajo, demuestra con claridad como la SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria) establece sanciones pecuniarias teniendo como base la UIT, sin considerar el grado de afectación al fisco de la conducta infractora del artículo 176 numeral 1 del código tributario, el momento en que se subsana la infracción cometida y el monto que el contribuyente debió declarar en el plazo establecido, porque consideramos que un contribuyente afecto al IGV que en el mes no tiene actividad económica, en aplicación del art. 30º de la Ley del IGV aprobada por el DS 055-99-EF y el artículo 8º numeral 2 del reglamento aprobado por DS 29-94-EF, tiene la obligación de declarar 0 y el contribuyente por desconocimiento no declara, por ese hecho el contribuyente tiene que enfrentar una sanción pecuniaria de S/ 3800.00 que puede ser reducida en 90%,80%,60% y 50% dependiendo del momento en que subsana la infracción y realiza el pago de la multa de acuerdo a lo establecido en el régimen de gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, lo cual a todas luces es desproporcional, ya que dicha falta no afecta al fisco y consideramos que el contribuyente debería tener la obligación formal de declarar si solo genera actividad económica en el periodo, caso contrario dicha multa deviene en arbitraria y desproporcional, al no haber correlación entre la conducta infractora y el grado de afectación al fisco, por el hecho de no haber tributo por pagar, entonces no hay afectación sustancial al erario nacional por lo tanto imponer una multa de S/3850.00 resulta desproporcional desde nuestra óptica.

En otro escenario un contribuyente en el mismo régimen declaró sus obligaciones de Essalud y pagó su obligación antes de fecha pero como no generó la NPS la declaración no pasó, en este caso el contribuyente pensó haber declarado y pagado al haber presionado la opción declarar y pagar pero solo pasó el pago, acaso habría una declaración tácita en este supuesto y debería eximirse al contribuyente del pago de la multa, pero muy por el contrario la Administración le notifica el requerimiento y el contribuyente se da cuenta de que no pasó la declaración y subsana, ante este hecho tiene que enfrentar una multa entre S/380.00 y S/760.00, lo cual resulta abusivo máxime si el contribuyente solo tiene 2 trabajadores y el tributo pagado fue de S/135.00.

Concluimos como resultado de nuestra investigación el haber justificado el problema, confirmado la hipótesis y elaborado una propuesta que coadyuvará al propósito de nuestra investigación.

PALABRAS CLAVES: Sanción tributaria, declaración extemporánea, colisión, principio de proporcionalidad.

ABSTRACT

The present work demonstrates clearly how the SUNAT (National Superintendency of Tax Administration) provides financial penalties on the basis of ITU, regardless of the degree of damage to the treasury for the infringement of Article 176 paragraph 1 of the tax code, the time that the offense committed and the amount that the taxpayer must declare on time, because we believe that a taxpayer affection in the month IGV has no economic activity, pursuant to art remedied. 30 of the VAT Law approved by Supreme Decree 055-99-EF and Article 8 paragraph 2 of the regulations approved by DS 29-94-EF, is obliged to declare 0 ignorance and the taxpayer does not declare, by that fact the taxpayer must face a fine of S / 3800.00 can be reduced by 90%, 80%, 60% and 50% depending on the time remedy the violation and makes payment of the fine according to the provisions of the regime of gradualism adopted by the Superintendency Resolution No. 063-2007 / SUNAT, which is clearly disproportionate, since such failure does not affect the Treasury and consider that the taxpayer should have the formal obligation to declare itself if it generates economic activity the period, otherwise the fine becomes arbitrary and disproportionate, having no correlation between the unlawful conduct and the degree of damage to the Treasury, by the fact that no tax payable, then there is no significant effect to the national treasury for both impose a fine of S / 3850.00 from our perspective is disproportionate.

In another scenario a taxpayer in the same regime Essalud- their obligations to declare and pay its obligation date but before the NPS gender as the statement did not happen in this case the taxpayer thought she declared and paid to have pressed the option to declare and pay but one step payment, perhaps there would be no declaration cup in this case and should exempt the taxpayer from paying the fine, but on the contrary the Administration notifies the request and the taxpayer realizes that no step declaration and remedied before this fact has to face a fine of between S / and S 380.00 / 760.00, which is unfair especially if the taxpayer only has 2 employees and tribute was paid S / 135.00.

We concluded as a result of our investigation have justified the issue, confirmed the hypothesis and developed a proposal that will contribute to the purpose of our investigation.

KEYWORDS: Tax Penalty, extemporaneous statement collision principle of proportionality.

INTRODUCCIÓN

Situación Problemática

La presente investigación gira en torno del análisis de la sanción derivada por infringir el artículo 176 numeral 1 del código tributario, donde la conducta típica es no presentar la declaración jurada que contenga la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos y su relación con el principio constitucional de proporcionalidad.

Lo que motiva a los investigadores a realizar el presente trabajo, es la percepción de un accionar desproporcionado por parte de la Administración Tributaria al momento de aplicar la sanción derivada de infringir lo prescrito en el artículo 176 numeral 1 del código tributario, respecto de los contribuyentes del régimen general del departamento de Lambayeque durante el ejercicio fiscal 2014; esta percepción se fundamenta porque consideramos que establecer una sanción sin considerar el grado de afectación al fisco de la falta cometida y lo que se debió declarar en el plazo establecido por la Administración Tributaria, que no se realizó por diversas razones, vulnera el principio de proporcionalidad al establecer una sanción que no guarda relación con la falta cometida y el grado de afectación al fisco, sanción que de acuerdo a la tabla I del código tributario se deriva en una multa equivalente a una unidad impositiva tributaria, cuyo valor para ese ejercicio 2014 fue de S/3800.00.

La presente percepción obtiene más fuerza cuando por ejemplo un contribuyente se afecta al régimen general con la finalidad de poder girar facturas a las grandes empresas para incrementar sus ventas; y por razones ajenas a su voluntad declara su deuda de IGV S/300.00 y Renta S/200.00 el día siguiente del plazo establecido por la Administración Tributaria; este contribuyente inmediatamente se hace acreedor a una multa de S/3800.00 y en aplicación al régimen de gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT esta multa puede ser rebajada en un 90% o 80% dependiendo si el contribuyente subsana la infracción por medio de

la declaración extemporánea y paga la multa; o si subsana la infracción y no paga, antes de que surta efecto el requerimiento emitido por la Administración tributaria, en el que se le solicita al contribuyente cumplir con su obligación formal de declarar la deuda tributaria.

Por lo tanto, podemos inferir que el citado contribuyente por haberse pasado solo un día y tiene dinero en caja para pagar la multa estaría enfrentando una sanción pecuniaria de S/380.00 y por otro lado si el mismo sujeto pasivo no tiene dinero en caja y por el simple hecho de pasarse un día en la declaración, tiene que enfrentar una multa de S/ 760.00; suma que en el presente caso resulta mayor a lo que paga el contribuyente en cumplimiento de su deber de contribuir a las cargas fiscales.

Como resultado de este análisis podemos concluir que en ciertos casos y sobre todo en los pequeños contribuyentes afectos al régimen general, la Administración estaría recaudando más vía multas que por el tributo, lo cual es desproporcionado y, en cierta medida, confiscatorio, situación proscrita constitucionalmente.

Nosotros como estudiantes de esta Maestría tenemos el conocimiento de que la actuación de la Administración Tributaria es legal pero no necesariamente constitucional, y en eso se basará nuestra investigación ya que la actuación desproporcionada de la Administración Tributaria en el hipotético caso de ser sometida a un control de constitucionalidad vía amparo o acción de inconstitucionalidad puede ser catalogada como inconstitucional y violadora de los derechos fundamentales de toda persona natural o jurídica, como el derecho a la empresa, derecho al debido proceso, los cuales se estarían vulnerando a criterio de los investigadores.

Problema

De lo expuesto precedentemente nace el siguiente problema: ¿De qué manera la sanción tributaria por declaración extemporánea colisiona el principio de proporcionalidad en la Región Lambayeque periodo - 2014?

Objetivos

Objetivo General: Determinar si la sanción tributaria por declaración extemporánea colisiona el principio de proporcionalidad en la Región Lambayeque periodo 2014.

Objetivos Particulares: Nos planteamos los siguientes:

- 1) Realizar un análisis diagnóstico del tratamiento tributario a empresarios de nuestra región Lambayeque, en lo concerniente a la aplicación de sanciones por declaración extemporánea.
- 2) Recoger y sintetizar los aportes teóricos en el estudio del tema de la proporcionalidad en la aplicación de sanciones tributarias.
- 3) Conocer la opinión y los aportes de la comunidad de los contribuyentes, expresada a través de los profesionales y dirigentes que les representan y orientan.

Hipótesis:

Por otro lado se plantea la siguiente hipótesis: Si la sanción tributaria por declaración extemporánea se aplica sin considerar la afectación al interés fiscal de la infracción y los ingresos de los contribuyentes entonces se estaría afectando el principio de proporcionalidad en la Región Lambayeque Periodo - 2014.

CAPÍTULO I: ANÁLISIS DEL OBJETO DE ESTUDIO

1.1. UBICACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

La Región Lambayeque es una de las 25 que conforman el país, se encuentra bajo la administración del Gobierno Regional de Lambayeque, en el Perú.

Limita al norte con la región de Piura al este con la región de Cajamarca, al sur con la región de La Libertad y al oeste con el océano Pacífico.



La región tiene un área de 14,213.30 Km² y se divide en 03 provincias: Chiclayo, Lambayeque y Ferreñafe.

POBLACIÓN DE LAMBAYEQUE, CENSO DE 2007. Fuente: INEI

Nº de provincias	3
Nº de distritos	38
Población (Censo 2007)	1112868
Población Económicamente Activa (Censo 2007)	396996
Tasa de crecimiento promedio anual	1,3%

		Lambayeque	Perú
Población(Censo 2007)		1112868	27412157
% Población Urbana (censo 2007)		79.5	75.9
% Población Rural (censo 2007)		20.5	24.1
% Población masculina		48.7	49.7
% Población femenina		51.3	50.3
% Mujeres en edad fértil (15 - 49 años)		53.4	53.3

La SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria) se encuentra ubicada en la Av. Leonardo Ortiz N° 195 Centro Cívico – Chiclayo.



1.2. COMO SURGE EL PROBLEMA.

El problema surge cuando se establecen sanciones pecuniarias por parte de la SUNAT teniendo como base la UIT, sin considerar el grado de afectación al fisco de la conducta infractora del artículo 176 numeral 1 del código tributario, el momento en que se subsana la infracción cometida y el monto que el contribuyente debió declarar en el plazo establecido.

El Artículo 176 del Código Tributario, es el siguiente

“TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO

DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

Publicado: 22-06-2013

Artículo 176.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.

3. Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta.

4. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.

5. Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario.

6. Presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y período.

7. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria.

8. Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.“

Y precisamente en el numeral 1 de este artículo reside nuestra preocupación, pues considera el Código que,

“Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos”

Consideramos dos casos: Un primer caso en que un contribuyente afecto al IGV que en el mes no tiene actividad económica, en aplicación del art. 30º de la Ley del IGV aprobada por el DS 055-99-EF y el artículo 8º numeral 2 del reglamento aprobado por DS 29-94-EF, tiene la obligación de declarar 0 y si el contribuyente por desconocimiento no declara, por ese hecho el contribuyente tiene que enfrentar una sanción pecuniaria de S/ 3800.00 que puede ser reducida en 90%, 80%, 60% y 50% dependiendo del momento en que subsana la infracción y realiza el pago de la multa de acuerdo a lo establecido en el régimen de gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, lo cual a todas luces es desproporcional, ya que dicha falta no afecta al fisco y consideramos que el contribuyente debería tener la obligación formal de declarar si solo genera actividad económica en el periodo, caso contrario dicha multa deviene en arbitraria y desproporcional, al no haber correlación entre la conducta infractora y el grado de afectación al fisco, por el hecho de no haber tributo por pagar, entonces no hay afectación sustancial al erario nacional por la tanto imponer una multa de S/3850.00 resulta desproporcional desde nuestra óptica.

En un segundo escenario, un contribuyente en el mismo régimen declaró sus obligaciones de Essalud- y pagó su obligación antes de fecha pero como no generó la NPS la declaración no pasó, en este caso el contribuyente pensó haber declarado y pagado al haber presionado la opción declarar y pagar pero solo pasó el pago, acaso habría una declaración tácita en este supuesto y debería eximirse al contribuyente del pago de la multa, pero muy por el contrario la Administración le notifica el requerimiento y el contribuyente se da cuenta de que no pasó la declaración y subsana, ante este hecho tiene que enfrentar una multa entre S/380.00 y S/760.00, lo cual resulta abusivo máxime si el contribuyente solo tiene 2 trabajadores y el tributo pagado fue de S/135.00.

1.3. CÓMO SE MANIFIESTA Y QUÉ CARACTERÍSTICAS TIENE

El presente proyecto de investigación se justifica porque nos va a permitir analizar la problemática existente en el departamento de Lambayeque, en lo referente a la aplicación de la facultad sancionadora del estado y el respeto al principio de proporcionalidad que se debe tener en cuenta al momento de aplicar las multas a los contribuyentes del citado departamento que se encuentran en el régimen general, con la finalidad de que no se afecte el patrimonio de los contribuyentes con multas abusivas y que pueden vulnerar adicionalmente el principio de no confiscatoriedad establecido en el artículo 74 de nuestra carta magna.

Es importante resaltar adicionalmente que el rol del estado de acuerdo a lo establecido en el artículo 44º de nuestra constitución, es el de promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y el desarrollo integral y equilibrado de la nación, lo cual se contradice al establecer multas desproporcionadas a los pequeños contribuyentes, multas que terminan absorbiendo parte sustantiva del patrimonio de los contribuyentes, situación que finalmente conlleva al endeudamiento y posterior quiebra de la pequeña empresa, y en el actual contexto de desaceleración económica la microempresa es el motor mediante el cual se podría reactivar la economía peruana y resulta ilógico que a través del ejercicio de la potestad sancionadora del estado se termine con el ciclo económico de la empresa, ente privado que genera oportunidades de trabajo y contribuye vía tributos al sostenimiento de las cargas públicas.

El trabajo de investigación se justifica al poder establecer vía análisis de nuestra legislación y la legislación comparada si la facultad sancionadora del estado es realizada respetando el principio de proporcionalidad establecido en la CPP.

Como investigadores creemos que declarar la obligación tributaria es importante porque constituye la fuente sobre lo cual la administración percibirá sus ingresos, pero también pensamos que la administración debe ser más flexible y graduar la sanción materia de análisis no en base a la UIT, si no en base a la conducta infractora y el tiempo en que esta es subsanada, adicionalmente debería tenerse en cuenta lo que debió declarar el

contribuyente y en base a ese monto determinar la sanción, ya que no hacerlo significaría actuar de manera arbitraria y simplemente tener una concepción legalista de la norma, ya que a todas vistas lo más importante es declarar, y los plazos, manejarlos de modo más flexible porque a partir de esa declaración el contribuyente o la administración podrá liquidar los tributos.

Como epílogo de la presente realidad problemática podemos concluir que muchas veces esta sanción pecuniaria puede terminar afectando el patrimonio de los pequeños contribuyentes que se encuentran en el régimen general, y que por su escaso conocimiento de las normas tributarias las infringen y terminan afrontando el procedimiento de cobranza coactiva, siendo reportados a las centrales de riesgos, con su cuentas embargadas y en el actual contexto de desaceleración económica, dichos contribuyentes terminan con sus empresas endeudadas, quebradas o disueltas, situación que va en contraposición del deber constitucional del estado de generar el bienestar general.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 28º del código tributario la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses que se devenguen hasta la fecha de pago y en el presente trabajo de tesis sobre las infracciones y sanciones tributarias en la legislación Peruana, buscamos determinar de manera objetiva si la sanción materia de análisis se determina proporcionalmente o con objetivos meramente recaudatorios, lo cual va en contradicción de lo que el estado busca al establecer sanciones, lo cual es corregir la conducta infractora, lo que a nuestro criterio no se logrará con el solo hecho de establecer sanciones desproporcionadas y destruir las empresas formales del mercado.

Para poder lograr tener un conocimiento científico más consistente analizaremos las legislaciones tributarias de España, Chile, Argentina y Ecuador en lo referente a la infracción por no declarar en el plazo establecido; las mismas que serán referentes que nos permitirán inferir si la facultad sancionadora del estado peruano se ejerce respetando el principio de proporcionalidad establecido en el último párrafo del artículo 200º de nuestra carta magna y que de acuerdo a la doctrina jurisprudencial desarrollada por el Tribunal Constitucional, este principio al tener connotación constitucional

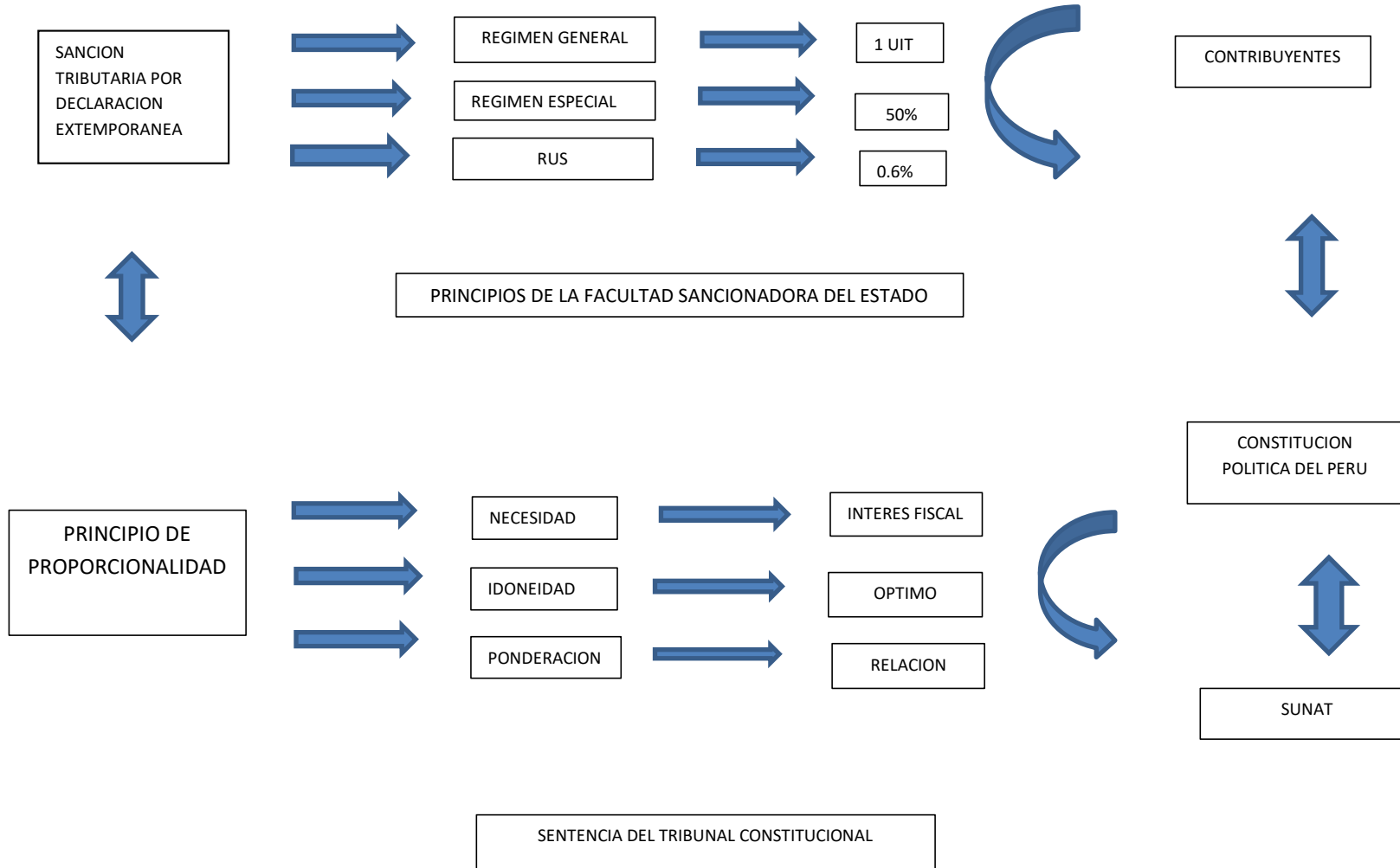
comprende todo el ámbito del derecho, constituye un principio angular del sistema jurídico de todo estado constitucional de derecho, como es el caso del estado peruano, en tanto se convierte en baremo para evaluar si las acciones desplegadas por los poderes públicos no lesionan los derechos fundamentales y, en caso de que así lo hagan, estén fáctica y jurídicamente justificadas.

El tribunal constitucional, partiendo de los principios de unidad de constitución y de concordancia práctica, ha precisado que, el principio de proporcionalidad se constituye en un mecanismo jurídico de trascendental importancia en el estado constitucional y como tal tiene por función controlar todo acto de los poderes públicos en los que puedan verse lesionado los derechos fundamentales, entre otros bienes constitucionales. Como tal, el principio de proporcionalidad se encuentra contenido en el artículo 200º de la constitución, por lo que teniendo en cuenta los principios de unidad de constitución y de concordancia práctica, según los cuales la interpretación de la constitución debe estar orientada a considerarla como un todo armónico y sistemático a partir del cual se organiza el sistema jurídico, evitándose en todo caso las contradicciones, entonces debe entenderse que cuando los poderes públicos pretendan la limitación de derechos fundamentales o la imposición de sanciones, entre otros aspectos, debe observarse el principio de proporcionalidad. (Exp. 0012-2006-PI/TC fj. 31)

Por lo tanto si la Administración Tributaria aplica sanciones establecidas en un cuerpo legal, sin respetar el principio de proporcionalidad esta acción administrativa deviene en desproporcional, por no respetar un principio que se convierte en límite de la potestad sancionadora del estado.

1.4. METODOLOGÍA EMPLEADA

1.4.1. DISEÑO DE CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS



R= Realidad

P= Propuesta

M= Muestra

O= Observación

T= Sanción por declaración extemporánea

Xi= Principio de proporcionalidad

Y1= Mecanismos jurídicos de implementación

1.4.2. Población y Muestra

1.4.2.1. Población

La población en la presente investigación, estará conformada por las PYMES y Empresas Apostadas en la Región Lambayeque,

1.4.2.2. Muestra

La muestra como extracto de la población y conjunto de elementos en que se centra la distribución de determinados caracteres en la totalidad de la población, está definida en forma probabilística, y definida por estratos, debido que, las unidades de muestreo son seleccionadas mediante métodos aleatorios, permitiendo que el tamaño de la muestra se determine por el nivel de precisión requerido y por el error de muestreo aceptable y el nivel de confianza, las mismas que inciden sobre las encuestas y la información recogida y su procesamiento y análisis respectivo validaremos nuestras hipótesis de trabajo de la presente investigación académica conducente a obtener el Grado de Maestro en Ciencias con mención en Tributación y Asesoría Fiscal.

Por lo tanto de acuerdo a la ciencia estadística, aplicamos la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 P Q}{e^2}$$

Donde:

Z= Valor de la abscisa de la curva normal para una probabilidad del 95% de confianza.

P = Como no se indican las proporciones que guardan dentro del universo as características a estudiar, es preciso suponer el caso más desfavorable de, siendo igual al 0.5.

Q= Igualmente, al no indicarse las proporciones que guardan dentro del universo las características a estudiar, es preciso suponer el caso más desfavorable, siendo igual al 0.5.

e = error muestral \pm 05 %

En consecuencia el nivel de confianza es del 95% y 05 % como margen de error muestral tenemos:

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.5) (0.5)}{(0.05)^2} = 96$$

Por lo tanto, la muestra hace un total de 96 elementos. Se ha distribuido equitativamente de la siguiente forma:

PYMES	48
Empresas con personería jurídica.....	24
Personas naturales.....	24

1.4.2.3. MATERIALES, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

El instrumento para la recolección de datos será un cuestionario de preguntas abiertas y cerradas y se utilizara la técnica de la entrevista.

1.4.2.4. ANÁLISIS ESTADÍSTICOS DE LOS DATOS.

Para el análisis estadístico de los datos se elaboraran tablas y gráficos con medida de centralización y difusión de datos, SPSS Versión 22.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES TEÓRICOS

Acerca del exceso de punición como vicio del acto administrativo.

Con acierto se ha escrito que el vicio de un acto afectado por exceso de punición es determinante de su irrazonabilidad, y que ésta se concreta en la falta de concordancia o proporción entre la pena aplicada y el comportamiento que motivó su aplicación. En otros términos, que la razonabilidad implica congruencia, adecuación de relación de medio a fin; el exceso identifica lo irrazonable (Marienhoff, Miguel S., “El exceso de punición como vicio del acto administrativo”, LL, 1989,-E, 969”).

En ese contexto, cabe advertir que la aplicación del monto de la sanción aplicada en nuestro ordenamiento jurídico tributario es varias veces mayor al monto que están obligados a pagar mensualmente ciertos contribuyentes del régimen general que tributan entre S/200.00 y S/1000.00 de IGV y Renta mensual, en cumplimiento de su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Al establecer estas sanciones la administración Tributaria olvida, en definitiva, que su potestad no se agota en la aplicación mecánica y dogmática de las normas, sino que exige discriminar los distintos aspectos de la conducta infractora, a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso. Ello ocurre en el caso materia de investigación, donde es evidente la distorsión manifiestamente abusiva del ejercicio de la facultad de imponer la multa, en tanto no se observa razón alguna que justifique la concordancia, proporción y razonabilidad entre la pena y el comportamiento que motivó su aplicación.

Nuestro máximo intérprete de la constitución ha institucionalizado el principio de proporcionalidad como un principio fundamental del sistema jurídico constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 0010-2000-AI/TC; en cuya sentencia interpreta que la exigencia de proporcionalidad para las medidas restrictivas de derechos no se circunscribe a los supuestos de un estado de excepción, como pareciera indicar literalmente la norma, si no que al tener la calidad de principio se proyecta a todo el ordenamiento jurídico, mucho

más si, como indica la doctrina jurisprudencial comparada y lo recoge el propio tribunal, el principio de proporcionalidad al derivar de la cláusula de estado de derecho, no solamente comporta una garantía de seguridad jurídica, sino que además supone la efectivización de reales y precisas exigencias de justicia material. (fj. 138 y 140)

De manera que el estado no debe simplemente aplicar una sanción sin previamente hacer una evaluación del medio y fin, y si la medida restrictiva de derecho no va a vulnerar sustancialmente un derecho constitucional, lo que a nuestro juicio está pasando actualmente con el hecho de imponer sanciones basándose en la UIT y no en el perjuicio fiscal de la conducta infractora o el monto que se debió declarar en plazo y se declaró dentro del mes pero fuera de plazo, o la capacidad contributiva de los contribuyentes, consideramos que el estado debería flexibilizar el cumplimiento de la obligación formal de declarar en el plazo establecido y graduar las sanciones con criterios más justos y tendientes a obtener la declaración por parte de los contribuyentes, no solamente adoptar una conducta sancionadora de manera objetiva sin ver el perjuicio que esto puede generar a la microempresa.

Asimismo podemos enunciar los siguientes trabajos de investigación respecto al tema de proporcionalidad, así tenemos:

2.1.1. MARIO ALVA MATTEUCCI (2014)

En el devenir de las actividades propias desarrolladas por los contribuyentes existen ciertas obligaciones que deben de cumplir de manera obligatoria, toda vez que son mandatos de la normatividad tributaria, ya sea en obligaciones reflejadas en la llevanza de los libros y registros contables; la obligación de emisión de comprobantes de pago, el cumplir con la emisión y/o entrega de los comprobantes de pago; la obligación de presentar declaraciones juradas; el cumplir con presentar la documentación solicitada en un requerimiento de información en los plazos establecidos; el hecho de proceder a realizar la correcta declaración de los montos de los tributos o del crédito arrastrable, entre otros.

En la medida que exista una obligación, su incumplimiento se verá necesariamente reflejado en una norma que determina las conductas que son sancionadas, por lo que se presentan las denominadas infracciones las cuales van necesariamente aparejadas con una sanción.

2.1.2. LA FACULTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al efectuar una revisión del texto del artículo 166º del Código Tributario apreciamos que allí se indica que ***“La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.***

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas”.

La potestad sancionadora del Estado en materia administrativa se ejerce a través del Derecho Administrativo Sancionador, desde donde se aplica el ***“ius puniendi estatal”***.

Es pertinente citar a **GARCÍA DE ENTERRÍA** quien precisa que la discrecionalidad es *“...esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterios extrajurídicos (oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración.”* Tengamos presente que *“La discrecionalidad de la facultad sancionadora otorga un margen de actuación libre a la Administración Tributaria, para la adopción de decisiones basadas en el uso de criterios distintos a los estrictamente jurídicos, tales como juicios de oportunidad o conveniencia, aspectos políticos, técnicos, económicos, sociales o de mera organización administrativa. Así la discrecionalidad permite a la Administración Tributaria,*

sancionar aquellas conductas que, según el contexto en que se hayan producido, merezcan una sanción que desalienten el incumplimiento o incremente el nivel de cumplimiento actual, y por el contrario, abstenerse de hacerlo, en los supuestos en que por el contexto no sea adecuado u oportuno sancionar (juicio de conveniencia) (...). En consecuencia, la discrecionalidad administrativa reside, en la posibilidad de aplicar o no aplicar la sanción respectiva a una infracción tributaria, fundada en razones de oportunidad o conveniencia, en razones técnicas, políticas de administración tributaria, etc. Es decir, la discrecionalidad actúa en la fase de aplicación de la norma, por lo que se denomina como discrecionalidad ejecutiva. En este orden de ideas, es la propia Administración Tributaria la cual dentro del margen que le ofrece la discrecionalidad puede graduar las sanciones, señalando para ello las condiciones que se deben cumplir, lo cual está reflejado en la publicación del Reglamento del Régimen de Gradualidad”.

2.1.3. LA INFRACCIÓN

Al efectuar una revisión del artículo 164º del Código Tributario allí se precisa que “Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente título o en otras Leyes o Decretos Legislativos”.

GARCÍA ASTABURUAGA considera que “La infracción tributaria es el incumplimiento por parte de un contribuyente de las obligaciones legales, reglamentarias o administrativas, relativas a los tributos establecidos en el sistema impositivo, y que acarrea sanciones para quienes resulten responsables de tal incumplimiento”. VELASQUEZ CALDERÓN precisa que “Infracción es la transgresión, el quebrantamiento, el incumplimiento de una norma legal. Es la inobservancia de la Ley. La infracción tributaria en sentido lato está constituida por la violación de una norma tributaria” La SENTENCIA DE CASACIÓN Nº 3136-2009-LIMA considera que “La infracción tributaria se configura por el solo hecho de dejar de anotar ingresos gravados, sin diferenciar que los mismos se hayan determinado sobre base cierta o base presunta”.

Las infracciones deben estar tipificadas.

2.1.4. LA SANCIÓN

A diferencia de la infracción, la sanción “es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, encontrándose por ende condicionada su aplicación a la realización de un supuesto de hecho que consiste en la observancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto infractor que resulta sancionado”. BECKER indica que “Sanción es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir o desincentivar, directamente, un acto o hecho que el orden jurídico prohíbe”. Las sanciones tributarias que se imponen frente a la comisión de una infracción se pueden separar en dos grupos, el primero de ellos son las sanciones pecuniarias como es el caso de las multas y las sanciones no pecuniarias, que están representadas por los cierres de locales, comiso de bienes, cancelación de licencias y el internamiento de vehículos.

2.1.5. Tesis: Principio de proporcionalidad y limitación de derechos fundamentales

- **Autora:** Josefa Fernández Nieto (2014)
- **Director de la Tesis:** Mariano Bacigalupo Saggese
- En la Universidad Nacional de Educación a Distancia (España) en 2005

La tesis doctoral "Principio de proporcionalidad y limitación de derechos fundamentales", aborda la exposición crítica de un aspecto central de la teoría de los derechos fundamentales, enmarcando en su contexto dogmático y descendiendo hasta su alcance práctico. Se expone la problemática actual, en torno a los límites de los derechos, el contenido esencial de los derechos fundamentales y el respeto del principio de proporcionalidad. Siendo la teoría general de los derechos fundamentales un campo de estudio relativamente poco tratado por la doctrina, intenta reflexionar sobre la mejora de la protección de los derechos fundamentales. Asimismo, la tesis dedica otra parte central al estudio del principio de proporcionalidad como "límite de los límites" de los derechos fundamentales, dedicando especial atención a la reserva de ley, y

teniendo una función muy importante en el control de la actividad del legislador, de la actividad judicial, como de la actividad administrativa. Finalmente, se estudia el papel cada vez más relevante y como una novedad en el Derecho Público europeo, del principio de proporcionalidad. Se centra principalmente en el estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en el tratamiento del principio de proporcionalidad en los diferentes ámbitos de competencia de la Unión. Es importante también resaltar el estudio del principio de proporcionalidad, en el futuro Tratado Constitucional europeo. Concluye con el estudio del principio de proporcionalidad en el ámbito del Tribunal de Derechos Humanos, su importancia, desde la perspectiva del principio de igualdad, y la preocupación cada vez más frecuente en cuanto al respeto y protección de los derechos fundamentales, del cumplimiento por parte de los Estados miembros del citado principio como elemento fundamental del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

2.1.6. Tesis: La colisión de derechos fundamentales en el contrato de trabajo y el principio de proporcionalidad

José Luis Ugarte Cataldo

Tesis doctoral dirigida por Manuel Carlos Palomeque López. Universidad de Salamanca (2011).

Fundamentación del principio de proporcionalidad

En la mayoría de los ordenamientos jurídicos el principio de proporcionalidad “aunque no está escrito, está reconocido al máximo nivel”. De ahí que se hace pertinente indagar sobre su fundamento jurídico.

La doctrina ha utilizado dos vías para justificar la existencia del principio de proporcionalidad en el ámbito de los derechos fundamentales. Una es la justificación conceptual y la otra es la normativa.

La justificación conceptual se relaciona con la estructura de los propios derechos fundamentales. Para “ALEXY, el principio de proporcionalidad está conceptualmente conectado con el concepto de principio como mandato de optimización y con su noción de ponderación como el establecimiento de una relación de procedencia condicionada”.

Esta idea la expresa el propio autor alemán: cuando afirma que “el significado de la diferenciación entre las reglas y los principios resulta del hecho de que el carácter de los principios tiene una relación de implicación con el más importante principio del derecho constitucional material: el principio de proporcionalidad, y viceversa, el principio de proporcionalidad, con sus tres sub-principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, se sigue lógicamente de la definición de los principios, y esta definición se sigue de aquel”.

Tal como ya aclaramos antes, si se asume que los derechos fundamentales están contenidos en normas de principio y éstos son concebidos como mandatos de optimización, la determinación del límite en que se cumple con lo ordenado por el principio, dependerá de su eventual colisión con otro bien de relevancia constitucional y la resolución de esa colisión provendrá de la aplicación del principio de proporcionalidad.

En ese sentido, la tesis supone que la medida en que se justifica la restricción de un derecho fundamental viene determinada por las exigencias de la proporcionalidad. De ahí que existe una conexión conceptual y necesaria entre los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad.

Por ello, precisamente, es que el Tribunal Constitucional alemán lo derive de la propia esencia de los derechos fundamentales: “en la República Federal de Alemania el principio de proporcionalidad tiene rango jurídico constitucional. Ese reconocimiento deriva del principio de Estado de Derecho, teniendo como sustrato esencial los derechos fundamentales”.

A su turno, la justificación normativa del principio de proporcionalidad es múltiple y se relaciona con las diversas tradiciones jurídicas que lo han acogido.

En el ámbito internacional el Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo hace derivar de la exigencia de que las restricciones a los derechos sean necesarias en una “sociedad democrática”.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que “viene reconociendo y aplicando desde hace tiempo el principio de proporcionalidad como uno de los principios generales del Derecho Comunitario”.

Su éxito ha sido tal, que han comenzado a darse pasos hacia su reconocimiento explícito, como ocurre con el artículo 52 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea que señala que “cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrá introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión, o las necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha sostenido que el principio de proporcionalidad está fundado en la cláusula del Estado de derecho de la Constitución (STC 85/1992, STC111/1993) y en el valor de la justicia del artículo 1.1 CE (STC 50/1995).

Lo importante, en todo caso, es que el fundamento jurídico tiene el máximo rango constitucional- lo que importa que “el legislador está vinculado al principio de proporcionalidad y al Tribunal Constitucional corresponde su enjuiciamiento. Con mayor razón, quedan también a él sujetos la Administración y los jueces, en sus respectivos ámbitos, cuando aplican e interpretan el Derecho”.

Ahora, más allá de su fundamento normativo, la aplicación del principio de proporcionalidad deriva de exigencias conceptuales: “entre la teoría de los

principios y el principio de proporcionalidad existe una conexión. Esta conexión no puede ser más próxima: el carácter de principio implica aquél. Que el carácter de principio implique el principio de proporcionalidad significa que el principio de proporcionalidad, con sus tres sub - principios de idoneidad, necesidad (el mandato del medio más benigno) y de proporcionalidad en sentido estricto (el mandato de la ponderación propiamente dicho) se sigue lógicamente a partir del carácter de principio, es decir, es deducible de él”.

Dicho nexo lógico, se produce porque si se entiende que los principios son mandatos de optimización de las posibilidades fácticas y jurídicas de lo exigido como debido, entonces, en caso de colisión entre principios, el desarrollo de cada derecho fundamental dependerá de cuanto se esté en condiciones de restringir el otro derecho en conflicto.

2.1.7. Tesis: Causas de extinción de la responsabilidad derivada de la infracción tributaria

Iván Pérez Jordá (2013)

La presente tesis compila la opinión doctrinal y jurisprudencial, tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, aplicando para ello la teoría general de la extinción de la sanción a cada tipo de infracción tributaria, proyectándola a través un exhaustivo análisis los institutos que ocasionan la extinción de la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria.

Aprovechando la separación deuda y la sanción tributaria, de modo que esta última deja de tener carácter de obligación accesoria, se parte de la unidad ontológica entre el ilícito penal y administrativo-tributario, aunque a través de una aplicación matizada, que no idéntica, de los principios penales en ámbito sancionador administrativo-tributario.

La delimitación de fronteras y difusos límites existentes entre la infracción penal y la administrativo-tributaria debe observarse al trasluz del principio de mínima intervención, del principio de proporcionalidad y del de seguridad jurídica -en su aspecto de justicia formal no material-,

así como del principio de *non bis in idem*, de legalidad sancionadora (art. 25 CE) -como garantía formal- y de tipicidad -en su vertiente de garantía material-, proscripción de la analogía e irretroactividad *in peius* de las disposiciones sancionadoras no favorables.

La tesis doctoral se ha dividido en cuatro capítulos. En el primero enumera las diferentes Administraciones implicadas en la regulación y aplicación de la normativa sancionadora tributaria, enfatizando, críticamente, el carácter infra legal de la normativización organizativa tributaria, analizando la competencia para la incoación, instrucción y resolución del procedimiento sancionador según el tipo de procedimiento de aplicación de tributos del que traiga causa, y según comporte sanción pecuniaria y no pecuniaria.

En el capítulo segundo analiza el instituto de la prescripción de la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria -que constituye su objeto-, bajo una definición ecléctica y una naturaleza jurídica material, fundamentada en el principio de seguridad jurídica o justicia formal. Desgranamos exhaustivamente cada uno de los dos elementos básicos del instituto, tanto su consumación -cuyo *dies a quo* dependerá de la caracterización legislativa del tipo de injusto tributario- como la falta de actuación administrativa eficaz interruptiva, su duración y causas de interrupción, y los efectos de la anulación de dicha causa interruptiva, todo ello del único período prescriptivo establecido legalmente para los tres tipos de infracción fiscal. Por último, se tratan los efectos, la imposibilidad de renuncia y aplicación de oficio de la prescripción.

En el capítulo tercero, trata de la definición, naturaleza y elementos de la caducidad en el procedimiento sancionador tributario, estudiando su incoación y su terminación según qué tipo de procedimiento de aplicación de los tributos se trate, enfatizando los supuestos de actas con acuerdo y renuncia a la aplicación separada del procedimiento sancionador tributario, dejando patente la imposibilidad de interrumpir los plazos de caducidad, pese a que sí quepa suspenderlos en algún caso. En último lugar se examinan los efectos del instituto, que, como el de la prescripción, cuenta con perfiles propios en el ámbito público.

En el capítulo cuarto se agrupan otro tipo de causas extintivas como la muerte y la disolución y extinción de la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, comentadas bajo el prisma del principio de personalidad de la pena. A estas le siguen la regularización tributaria del artículo 179.3º LGT y la inconstitucional normación aprobada en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, terminando con la sentencia condenatoria penal, la confusión y la resolución administrativa absolutoria, y la más compleja del conflicto en aplicación de la norma tributaria o *fraus legis*.

2.1.8. Tesis: Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad

Robert Alexy (2011).

Existen dos posiciones básicas respecto de la relación existente entre los derechos fundamentales y el análisis de proporcionalidad. La primera posición sostiene que existe una conexión necesaria entre los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad; la segunda posición sostiene que la pregunta acerca de si los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad están conectados, depende de si el legislador constituyente así lo haya decidido, esto es, depende del derecho positivo. La primera de estas tesis puede ser denominada como «la tesis de necesidad», la segunda como la «tesis de contingencia». De acuerdo con la tesis de necesidad, la legitimidad del análisis de proporcionalidad es un asunto referido a la naturaleza de los derechos fundamentales, de acuerdo a la tesis de la contingencia, esta es una cuestión de interpretación. El presente trabajo defiende la tesis de necesidad.

2.1.9. Tesis: El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo

Pedro José Jorge Coviello (2011)

El principio de proporcionalidad es considerado en el presente trabajo como sinónimo del principio de razonabilidad. Ello resulta de la jurisprudencia argentina, donde se prefirió hacer referencia al principio de razonabilidad y no al de proporcionalidad. En el Derecho peruano, donde la ley de procedimiento administrativo menciona la razonabilidad, ocurre lo mismo. El principio de razonabilidad o proporcionalidad es relevante en el momento de decidir, como consecuencia del procedimiento previo. Se exponen, hacia el final, algunos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina donde se aplicó el criterio de la razonabilidad en relación a normas procesales.

2.1.10. Tesis: Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad

- **Jaime Cárdenas Gracia (2014)**

El principio de proporcionalidad es una estructura argumentativa que nos permite interpretar principios constitucionales y aportar soluciones jurídicas cuando diversos derechos fundamentales están en colisión. Asimismo, permite maximizar los derechos fundamentales de acuerdo con sus posibilidades fácticas y jurídicas. Consta de tres sub-principios: idoneidad, necesidad y ponderación. El primero sirve para determinar si el fin de una intervención estatal en los derechos fundamentales tiene fundamento constitucional; el segundo nos ayuda a saber si la alternativa de intervención estatal en los derechos fundamentales es la menos gravosa; mientras que el tercero nos permite escoger el principio constitucional que debe prevalecer en el caso concreto. El principio de proporcionalidad es una herramienta para armonizar derechos fundamentales en situaciones concretas y es superior a otros métodos de interpretación constitucional porque no jerarquiza a priori los principios constitucionales, sino que estimula que el significado de

ellos se precise y realice en la mayor medida posible ante cada caso concreto

2.1.11. Tesis: El principio de proporcionalidad en sentido estricto, principio de proporcionalidad entre el delito y la pena o balance global de costes y beneficios'

- **Irene Navarro Frías (2010)**

En este trabajo se analiza si el principio de proporcionalidad en sentido estricto debe entenderse como el tradicional principio de proporcionalidad entre el delito y la pena o como balance global de costes y beneficios de la intervención jurídico-penal.

2.1.12. La Orden Europea de Investigación y el principio de proporcionalidad

Lorena Bachmaier Winter (2011)

En el contexto de la cooperación judicial europea resulta relevante plantearse cuál es el papel que desempeña o debe desempeñar el principio de proporcionalidad y en particular, en relación con los instrumentos de obtención de prueba en procesos penales. En este trabajo, además de señalar las dificultades de definir el concepto de proporcionalidad referido a medidas de investigación penal, se destaca cómo la ausencia de una comprensión común de los derechos fundamentales impide hablar de una noción común de proporcionalidad a nivel europeo. Por último, se analiza cómo se regula el principio de proporcionalidad en los instrumentos europeos para la obtención de pruebas y, en concreto, en la Propuesta de Directiva relativa a la Orden Europea de Investigación.

2.1.13. Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional

- **José Antonio Tirado Barrera (2011)**

El presente trabajo tiene por finalidad mostrar una visión panorámica del tratamiento del principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración pública por parte de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

2.1.14. Diagnóstico la reforma tributaria y las políticas fiscales necesarias en el Perú. Entrevista a César Luna-Victoria León

- **Luis Fernando Roca Lizarzaburu, María Fátima Benavides Maza, Diana Milberg Garrido Lecca (2013)**

La recaudación en el Perú ha sido una traba constante a lo largo de los años, debido a la alta informalidad y elusión tributaria. La reforma aplicada en el 2012 apuntó a encontrar una solución a estos problemas, sin embargo no abarcó los temas más relevantes. Además, fue duramente criticada por su contenido, sobre todo por la Norma XVI, medida anti elusiva que permite a la SUNAT determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible que antes no se ajustaban a los supuestos contemplados en el Código Tributario, y así sancionarlos cuando se hallen simulaciones o elusiones. El abogado entrevistado muestra que, si bien los aspectos tratados en la reforma son positivos, dejaron de lado cuestiones de mayor relevancia –gasto público, procedimiento tributario, exoneraciones ineficientes– por miedo político, dejando nuevamente pendiente una reforma tributaria que aborde los problemas significativos.

2.1.15. El régimen FATCA y sus principales aristas de aplicación en el Perú

- **Karen Sheppard Castillo(2014)**

Como respuesta al recurrente problema de evasión fiscal internacional, el Congreso de los Estados Unidos emitió la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (Foreign Account Tax Compliance

Act, comúnmente conocida por sus siglas FATCA). Dicha ley tiene por objeto promover el cumplimiento tributario de ciudadanos y residentes de Estados Unidos que son titulares de cuentas bancarias en el exterior, dado su sistema fiscal basado en residencia y ciudadanía. A través de FATCA, se invita a las entidades financieras locales a suscribir un acuerdo con la Administración tributaria de Estados Unidos, mediante el cual se comprometan a brindar información acerca de las cuentas cuyos titulares son ciudadanos o residentes de dicho país bajo apercibimiento de sanción. La aplicación de esta norma en nuestro país genera muchas preguntas relativas a su naturaleza, su extraterritorialidad, su vulneración del derecho bancario, civil y penal, y demás aristas. Su inminente aplicación, el 1 de julio de 2014, genera un clima de especial interés a la espera de un pronunciamiento oficial de las autoridades locales. Definitivamente, la importancia de FATCA reside en que marca una nueva etapa respecto de los anteriores sistemas de intercambio de información que podría revolucionar la forma de administrar los impuestos.

2.2. BASE TEÓRICA

Principios aplicables a la facultad sancionadora

2.2.1. El principio de legalidad para atribuir competencia sancionadora y habilitar las sanciones aplicables.- El principio de legalidad ha sido incorporado por el legislador, al establecer que “sólo 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 libertad” (Art. 230.1).

2.2.2. El principio de tipicidad exhaustiva de las conductas sancionables ha sido recibido en la Ley No. 27444, cuando expresa que “Sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales,

sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria”.

El contenido del principio, Este principio exige el cumplimiento de tres aspectos concurrentes: i) La reserva de ley para la descripción de aquellas conductas pasibles de sanción por la administración; ii) La exigencia de certeza o exhaustividad suficiente en la descripción de la conductas sancionables constitutivas de las infracciones administrativas; iii) La interdicción de la analogía y la interpretación extensiva 7 en la aplicación de los supuestos descritos como ilícitos (Desde el punto de vista concreto, la tipificación es de interpretación restrictiva y correcta)

2.2.3. El principio del debido procedimiento, La formulación del principio del debido proceso en el escenario del procedimiento administrativo –con el nombre de debido procedimiento- ha sido asumida por la Ley No. 27444, indicando que “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho” (numeral 1.2., artículo IV del Título Preliminar). Por su parte, en el subcapítulo referido a la potestad sancionadora, el legislador se limitó a enfatizar este principio afirmando que “Las entidades aplicarán sanciones sujetándose al procedimiento establecido respetando las garantías del debido proceso” (Art. 230.2)

Un primer aspecto que actualmente ya no se discute es que el debido proceso no solo tiene alcance jurisdiccional, sino que se proyecta a otros ámbitos del quehacer público, como el administrativo. Nuestro Tribunal Constitucional, apoyado en la jurisprudencia internacional ha establecido que “(...) no sólo los principios materiales del derecho sancionador del Estado son aplicables al ámbito del derecho administrativo sancionador y disciplinario. También lo son

las garantías adjetivas que en aquél se deben de respetar. En efecto, es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, "judicial", sino que 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, (la 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). Y es que, sostiene la Corte Interamericana, en doctrina que hace suya este Tribunal Constitucional, "si bien el artículo 8° de la Convención Americana se titula Garantías Judiciales, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos." (Párrafo 69). "(...) Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas." (Párrafo 71) [La Corte ha insistido en estos postulados en los Casos Baena Ricardo, del 2 de febrero de 2001 (Párrafos 124-127), e Ivcher Bronstein, del 6 de febrero de 2001 (Párrafo 105)].

Superada esta etapa del análisis, la incorporación del debido proceso al procedimiento – en particular en materia sancionadora- conlleva asumir el más amplio sistema de garantías inherentes a la dignidad de las personas, en orden a obtener decisiones justas. En principio, la incorporación del principio del debido proceso al ámbito sancionador tiene por efecto rechazar la posibilidad que se produzcan sanciones *inaudita pars* (sanción de plano¹⁷) sin generarlo a través de un procedimiento previo donde participe el administrado concernido, y, sin que éste sea el específicamente diseñado para su producción válida, esto es, el procedimiento sancionador. Vale decir tanto las sanciones de plano, como las sanciones producidas al interior de un procedimiento distinto al

sancionador (por ejemplo, un procedimiento inspectivo o trilateral) estarán impedidas por este principio. Con ello se reconoce la formalización garantista que este procedimiento otorga conscientemente al administrado y se rechaza la tesis por la que la recurrencia al acto de sanción, es el inicio del procedimiento administrativo. Ahora bien, la aplicación del principio no se agota con estos efectos, sino que se proyecta al necesario y escrupuloso cumplimiento de las garantías que al Exp. 2050-2002-AA/TC. El Tribunal Constitucional así se ha pronunciado al respecto: “En cuanto al fondo del asunto, el Tribunal Considera que se afectó el derecho de defensa del recurrente, toda vez que, sin instaurarse un procedimiento administrativo, y sin darle la oportunidad para formular sus descargos, la emplazada expidió el Oficio No. 1872-200 mediante el cual dejó sin efecto su inclusión en el Registro de Hidrocarburos, y con ello se le impidió que pueda adquirir combustibles. En este sentido (...) cuando un acto administrativo ha de afectar un interés o derecho subjetivo, su validez está condicionada a que se respeten las garantías que comprende el derecho al debido proceso” (STC 1159-2001-AA/TC) Tesis acogida por el Tribunal Constitucional (STC No. 1206-2003-AA/TC. Es menester tampoco confundir garantías (en su acepción sustancial o procesal) de cualquier exigencia meramente adjetiva que la normativa pueda prever en el procedimiento, aun en el sancionador. Las garantías, componen el debido procedimiento. Las exigencias o reglas formales, no. Como también lo ha establecido el Tribunal Constitucional, “Uno de los derechos que integran el debido proceso es el derecho al procedimiento predeterminado por la ley. Sin embargo, este no garantiza que cuando una persona sea sometida a un proceso o procedimiento sancionador, todas las reglas procedimentales establecidas en la ley (...) deban inexorablemente ser respetadas, pues de otro modo, inmediata e inexorablemente, se generaría una violación de dicho derecho. Tal forma de comprender el contenido constitucionalmente protegido del derecho terminaría con el absurdo de reconducir todo problema de incumplimiento de la ley adjetiva al ámbito de este derecho fundamental y, por su virtud, al seno de la justicia constitucional. interior del procedimiento sancionador se han diseñado específicamente para proteger al administrado de cualquier arbitrariedad. En principio, la propia definición señalada alude a que el debido procedimiento comprende a todos los derechos y garantías del procedimiento administrativo,

señalando enunciativamente a tres emblemáticos: - el derecho a exponer sus argumentos (derecho a exponer las razones y defensas del imputado antes de la emisión de las incriminaciones o resoluciones del expediente) - el derecho a ofrecer y producir prueba (derecho a presentar medios de prueba, a exigir que la administración produzca y actúe los medios ofrecidos, a contradecir las pruebas de cargo, y la de controlar la actuación probatoria que se realice durante la instrucción, y a que se valoren la prueba aportada) - el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho (derecho a que las resoluciones del procedimiento sancionador hagan expresa consideración de los argumentos de derecho y de hecho que los motivan, y, en particular, de la graduación de la sanción a aplicarse) A nuestro entender, también comprende el necesario cumplimiento de las siguientes garantías del procedimiento sancionador propias de su diseño legalmente consagrado: En la STC 2928-2002-HC/TC se sostuvo que el ámbito protegido por este derecho simplemente garantiza que una persona sometida a un procedimiento [judicial, administrativo o de cualquier otra índole], conforme a determinadas reglas previamente determinadas, no sufra la alteración irrazonablemente de estas, es decir, de las reglas con las cuales aquel se inició. Por tanto, con independencia de si, en el caso, al sancionarse al recurrente, se contó o no con el dictamen de la Junta Calificadora, establecido en el estatuto de la emplazada, este Tribunal considera que. Detrás de tal situación. No hay una materia constitucional que sea de su competencia evaluar. 6. Por lo que se refiere al otro extremo de la alegación de violación del derecho al debido proceso, esta vez porque la remisión de la carta notarial mediante la que se comunica la separación definitiva fue enviada cuatro meses después, este Tribunal tampoco considera que se haya lesionado alguno de los atributos que integran dicho derecho constitucional. Se trata de una simple anomalía que, una vez enmendada, no ha impedido que el recurrente la cuestione o que lo haya dejado en indefensión, como se ha aducido.” (Exp. 3312-2004-AA/TC) 20 Respecto a este componente del debido procedimiento, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el siguiente sentido: “(...) el deber de motivar las decisiones administrativas alcanza especial relevancia cuando en las mismas se contienen sanciones”. En la medida que una sanción administrativa supone la afectación de derechos, su motivación no sólo constituye una obligación legal impuesta a

la Administración, sino también un derecho del administrado, a efectos de que éste pueda hacer valer los recursos de impugnación que la legislación prevea, cuestionando o respondiendo las imputaciones que deben aparecer con claridad y precisión en el acto administrativo sancionador. De otro lado, tratándose de un acto de esta naturaleza, la motivación permite a la Administración poner en evidencia que su actuación no es arbitraria sino que está sustentada en la aplicación racional y razonable del derecho y su sistema de fuentes” (Exp. 2192-2004-AA/TC, ratificado en las STC No. 090- 2004-A/TC y 4289-2004-AA) 16.

2.2.4. El principio de razonabilidad y el exceso de punición.-

Nuestro Tribunal Constitucional tiene establecido que “El principio de razonabilidad o proporcionalidad es consustancial al Estado Social y Democrático de Derecho, y está configurado en la Constitución en sus artículos 3º y 43º, y plasmado expresamente en su artículo 200º, último párrafo. Si bien la doctrina suele hacer distinciones entre el principio de proporcionalidad y el principio de razonabilidad, como estrategias para resolver conflictos de principios constitucionales y orientar al juzgador hacia una decisión que no sea arbitraria sino justa; puede establecerse, prima facie, una similitud entre ambos principios, en la medida que una decisión que se adopta en el marco de convergencia de dos principios constitucionales, cuando no respeta el principio de proporcionalidad, no será razonable. En este sentido, el principio de razonabilidad parece sugerir una valoración respecto del resultado del razonamiento del juzgador expresado en su decisión, mientras que el procedimiento para llegar a este resultado sería la aplicación del principio de proporcionalidad con sus tres sub-principios: de adecuación, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación”. De manera general, por el principio de razonabilidad, los actos de gravamen deben adoptarse dentro los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. (Numeral 1.4, artículo IV, Título Preliminar).

En específico, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad del acto sancionador, “las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción; así como que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de infracción”

Como se sabe, el principio de razonabilidad conlleva el cumplimiento de sus tres dimensiones: sub-principio de adecuación, el sub-principio de necesidad, y el sub-principio de proporcionalidad estricto sensu.

Por el primer sub-principio, tenemos que la medida sancionadora debe ser idónea para lograr el fin u objetivo previsto por el legislador cuando le autorizo su empleo.

Por el sub-principio de necesidad, la medida sancionadora elegida debe ser indispensable, de suerte tal que el daño que infringe sea el menor posible conforme a las facultades autorizadas y a los datos fácticos de las circunstancias. Este sub-principio hace lugar a la regla de la aplicación moderada de las sanciones, esto es que deben ser impuestas en la forma y medida estrictamente necesarias para que cumpla su finalidad, en armonía con el derecho de los administrados a que las actuaciones que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.

Finalmente, el sub-principio de proporcionalidad consiste en que la sanción guarda una relación razonable –ventajas y desventajas- con el fin que se procura alcanzar. Así, se establece que las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción, sino su aspecto represivo carecería de sentido. Calificar o sancionar una conducta prohibida pero que genera alta rentabilidad con una sanción leve, es una invitación a transgredir la norma.

La suma de estos factores determina la reducción de la discrecionalidad administrativa en la apreciación de los ilícitos y la imposición de las sanciones. Por ejemplo, la decisión acerca de la cuantía de la sanción (por Ej. Multa) no

constituye una decisión libre dentro de los márgenes mínimos y máximos previstos, sino que debe ser sustentada, en función de la gravedad de los hechos y los criterios de graduación esclarecidos por la ley (intencionalidad, perjuicio causado, circunstancias de la comisión de la falta, la repetición de la comisión, etc.).

De este modo, se deriva la proscripción del exceso de punición, entendido como aquel vicio de nulidad del acto administrativo incurrido cuando la sanción impuesta a un administrado no guarda proporcionalidad con el objetivo de la norma represiva que sustentó el dictado del precepto como la emisión del acto administrativo sancionador (desvío de poder). Aun cuando el ilícito constituyera un actuar punible, la sanción debe ser razonable, en función de los elementos subjetivos de la comisión y los efectos producidos. En este sentido, el exceso de punición es un típico ejemplo, de falta de proporcionalidad entre el contenido del acto sancionador y su finalidad, que es un requisito para la validez del acto administrativo. Como bien menciona el profesor COMADIRA, "(...) una norma o un acto será excesivo en su punición cuando la sanción imponible o impuesta (...) no guarda adecuada proporcionalidad con la **teléis(¿qué es teléis?)**represiva que sustento —es razonable suponer tanto el dictado de la norma como la emisión del acto individual que hace aplicación a ella. **¿y dónde cierra el entrecomillado?**

Como se puede entender, esta exigencia hace que en el derecho administrativo sancionador, la autoridad no solo tenga que motivar la probanza de la falta sino también de que manera ha ponderado la conducta y los demás criterios atinentes para seleccionar la sanción a imponer, e incluso, motivar la sanción elegida, dentro de las varias posibles. No basta la mera motivación de los hechos sancionables, sino que debe estar complementada con la justificación de la medida a aplicar y su cuantía.

Afirmándose en este principio, nuestro Tribunal Constitucional ha establecido que una decisión sancionadora razonable supone, cuando menos: "a) La elección adecuada de las normas aplicables al caso y su correcta interpretación, tomando en cuenta no sólo una ley particular, sino el ordenamiento jurídico en su conjunto.

b) La comprensión objetiva y razonable de los hechos que rodean al caso, que implica no sólo una contemplación en “abstracto” de los hechos, sino su observación en directa relación con sus protagonistas, pues sólo así un “hecho” resultará menos o más tolerable, confrontándolo con los “antecedentes del servidor”, como ordena la ley en este caso. c) Una vez establecida la necesidad de la medida de sanción, porque así lo ordena la ley correctamente interpretada en relación a los hechos del caso que han sido conocidos y valorados en su integridad, entonces el tercer elemento a tener en cuenta es que la medida adoptada sea la más idónea y de menor afectación posible a los derechos de los implicados en el caso.

2.2.5. El principio de la norma sancionadora previa y el juicio de favorabilidad de la norma posterior.- Nuestro ordenamiento ha establecido dos supuestos que rigen la potestad sancionadora de la Administración y, que operan a favor del administrado, en cuanto a la dimensión temporal de las normas. Los supuestos son los siguientes: i) El Principio de Irretroactividad, que garantiza que la atribución de la potestad sancionadora sólo será válida para la aplicación de disposiciones de tipificación de ilícitos y previsoras de sanciones cuando hayan entrado en vigencia con anterioridad al hecho y estén vigentes al momento de su calificación por la autoridad; y, ii) La aplicación de las normas sancionadoras posteriores a la comisión del ilícito que benefician al administrado.

2.2.6. La irretroactividad de la tipificación y la sanción aplicable al ilícito.-

Como una derivación del principio de legalidad (lex previa) surge el principio de irretroactividad, por el cual resultan aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes al momento de incurrir el administrado en la conducta sancionable, salvo que las posteriores le sean más favorables. (Art. 230.5) Este principio determina que las disposiciones sancionadoras sólo son válidas para tipificar y sancionar ilícitos cuando hayan entrado en vigencia con anterioridad al momento de la comisión de los hechos ilícitos y siempre que estén vigentes al momento de la imposición de la sanción por la autoridad. De este modo, las

entidades no pueden sancionar por normas posteriores a los hechos cuando sean desfavorables a la situación del administrado, por ser una aplicación retroactiva de la norma. En este sentido, la exigencia de preexistencia de las normas sancionadoras produce dos consecuencias, a saber: i) Rechazar efectivamente la sanción de comportamientos cometidos antes de plasmarse, a nivel legislativo, su concreta tipificación; y, ii) Que para imponer sanciones, las conductas típicas no sólo han de estar contempladas y sancionadas por la ley vigente en el momento de su comisión, sino también cuando se juzga o determina por el órgano competente la aplicación de la norma sancionadora a dichos hechos. La ilicitud y la sanción administrativa para el caso no solo deben anteceder al ilícito, sino que deben continuar existiendo con respecto a los hechos al momento en que el órgano competente pretenda aplicarla. Por lo tanto, no podría aplicarse ninguna sanción si cuando se dicta la decisión respectiva, la conducta que se pretendía sancionar ha dejado de ser ilícita, o la sanción posible ha sido derogada.

1.1.1 2.2.7. La aplicación retroactiva de las normas sancionadoras más favorables

El principio también contiene una excepción valiosa. La norma posterior será aplicable a la calificación o sanción del ilícito si, integralmente considerada, fuere más favorable al administrado. En tal sentido, si luego de la comisión del ilícito administrativo, según la ley preexistente, se produce una modificación legislativa, y la nueva ley es, en su consideración integral, más benigna para el administrado, bien porque priva el carácter reprochable al acto, o porque establece una sanción de menor efecto dañino para el sujeto pasivo, entonces será dicha ley aplicada al caso (entendida como más favorable o benigna) no obstante no haber regido al momento en que se ejecutara el ilícito administrativo. En tal sentido, la jurisprudencia ha sustentado la retroactividad benigna de la norma sancionadora en los siguientes casos²⁰: En primer lugar, habrán de quedar impunes aquellas conductas cuya norma tipificadora, vigente cuando se cometieron los hechos antijurídicos, haya sido derogada con carácter previo al momento de resolver definitivamente sobre la responsabilidad del infractor.

En segundo término, deben admitirse también soluciones retroactivas de cualquier tipo cuando la nueva norma disminuya la cuantía de las sanciones. En tercer lugar, se hace necesaria la retroactividad cuando la nueva norma establezca plazos inferiores de prescripción de infracciones y sanciones. En cuarto lugar, la retroactividad favorable debe operar también cuando la norma posterior ocasione una ausencia de tipificación de conductas anteriores. Cabe advertir, finalmente, que la doctrina y jurisprudencia han esclarecido que el juicio de benignidad de la nueva ley debe efectuarse de manera integral, sin fraccionamientos, de modo que en aquellos casos en que el nuevo régimen legislativo contenga partes favorables y partes desfavorables, lo correcto será determinar si, en bloque, se trata realmente de una regulación más benigna.

De otro lado, la retroactividad de normas sancionadoras benignas no puede ser aplicable si se tratara de disposiciones de ordenamientos sancionadores diferentes, como por ejemplo sucede si se destipifica penalmente un ilícito administrativo, o incluso dentro del mismo ámbito administrativo si existieran competencias concurrentes sobre una misma materia, y una destipificara el hecho o reduzca la penalidad administrativa.

2.2.8. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.” (El resaltado es nuestro).

Asimismo, en el Capítulo II del Título IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, regula el Procedimiento Sancionador, y en el numeral 3 de su Artículo 230° señala lo siguiente:

Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deberán ser proporcionales al incumplimiento calificado como

infracción, debiendo observar los siguientes criterios que en orden de prelación se señalan a efectos de su graduación:

- a) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido;
 - b) El perjuicio económico causado;
 - c) La repetición y/o continuidad en la comisión de la infracción;
 - d) Las circunstancias de la comisión de la infracción;
 - e) El beneficio ilegalmente obtenido; y
 - f) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor.”
- (El resaltado es nuestro).

Por otro lado, en el campo de los derechos constitucionales, desde hace varios años, nuestro Tribunal Constitucional ha adoptado la Ley de la Ponderación elaborada por Robert Alexy, y desde entonces lo ha hecho parte de múltiples decisiones sobre una diversa serie de materias. Si bien es cierto que esta ley tiene dos aspectos, uno sustantivo y otro formal (epistémico), el Tribunal Constitucional ha hecho mayor énfasis únicamente en el primero.

En el presente trabajo, nos planteamos la siguiente pregunta: ¿Cabe la aplicación del principio de proporcionalidad planteado por Robert Alexy para la Argumentación Jurídica en los procedimientos sancionadores, y cómo es que ello debiera llevarse a cabo?

Por nuestra parte, hemos de responder que el proceso sancionador es un tipo de decisión que tiene dentro de sí un elemento ponderativo desde el momento en que debe decidir entre uno o varios intereses en conflictos de una y otra parte.

Asimismo, en el presente trabajo queremos brindar las herramientas metodológicas sobre la aplicación de la Ley de la Ponderación, tanto Epistémica como sustantiva, a efectos de un mejor aprovechamiento de este recurso argumentativo en el proceso sancionador.

2.2.9. Régimen General.

Régimen tributario que comprende a los contribuyentes que generan ingresos mayores a 150 UIT y con patrimonio mayor a S/126,000.00 sin considerar inmuebles ni vehículos.

2.2.10. Régimen Especial De Renta.

Régimen Tributario que comprende a los contribuyentes que generan ingresos anuales no mayores a S/525,000.00 anuales y con patrimonio no mayor a S/126,000.00 sin considerar inmuebles ni vehículos.

2.2.11. Régimen Único Simplificado

Régimen Tributario que comprende a los contribuyentes que generan ingresos anuales no mayores a S/360,000.00 y con patrimonio no mayor a S/ 70,000.00 sin considerar inmuebles ni vehículos.

2.2.12. Infracción Tributaria.

Pueden ser definidas como una trasgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento a la ley tributaria; este incumplimiento puede darse mediante una acción positiva o bien de una acción negativa u omisión. Puntualmente las infracciones tributarias son la vulneración de las normas jurídicas derivadas de las relaciones jurídico-tributarias formales y sustanciales.

2.2.13. Infracción Tributaria de acuerdo a la Doctrina Argentina.

Las infracciones pueden ser definidas como una trasgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de lo dispuesto en una Ley contrato o tratado; este incumplimiento puede darse mediante una acción positiva o bien una acción negativa u omisión.

Puntualmente las infracciones tributarias son la vulneración de las normas jurídicas derivadas de relaciones jurídico-tributarias formales y sustanciales.

Concepto de Infracción Tributaria Legislación Española.

El artículo 183 de la Ley 58/2003, prescribe que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2.2.14. Clases de Infracciones Tributarias en España

Las infracciones tributarias tienen una clasificación tripartita y se clasifican en leves, graves y muy graves.

Artículo 191 Infracción Tributaria por Dejar de Ingresar la Deuda Tributaria que Debiera Resultar de una Autoliquidación

Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la Normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo B) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

Esta infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3000 euros o, siendo superior no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados,

representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

No obstante, lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.

Base de la Sanción

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

Recargos Por Declaración Extemporánea sin Requerimiento Previo.

El artículo 27º de la Ley tributaria Española establece recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y prescribe que estos son prestaciones accesorias que deban satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de las autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la administración tributaria, a los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del veinte por ciento y excluirá sanciones que hubiera podido exigirse. En estos casos, se exigirán intereses de demora por el periodo transcurridos desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo

transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo del pago en periodo voluntario correspondiente a la declaración que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo.

El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley. Respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval certificado o de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Criterios de Graduación de las Sanciones Tributarias

Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

a) Comisión repetida de infracciones tributarias. Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título. No obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa:

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de cinco puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1º La base de la sanción; y

2º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta ley, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

Reducción de las Sanciones

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución. Letra a) del número 2 del artículo 188 redactada por el apartado trece del artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal («B.O.E.» 30 noviembre). Vigencia: 1 diciembre 2006.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos

fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. Letra a) del número 3 del artículo 188 redactada por el apartado catorce del artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal («B.O.E.» 30 Noviembre). Vigencia: 1 diciembre 2006

- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

2.2.15. Multa por no Declarar en el Plazo Establecido:

Art. 38 de la Ley de Procedimiento Fiscal “Multa por la no presentación de DDJJ.

Conducta Punible, omisión de presentar la DDJJ dentro de los plazos correspondientes.

Sanción, 200 pesos para contribuyentes individuales y 400 para empresas.

Gradualidad

Si dentro del plazo de QUINCE (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

Eximición y Reducción de Sanciones

Último párrafo del Art. 49 de la ley del procedimiento fiscal establece que el Juez administrativo podrá reducir al mínimo legal o eximir de las sanciones de los arts. 38, 39 y 40 cuando a su juicio la infracción no revista gravedad.

Infracción por no declarar en el plazo establecido en la Legislación Chilena

Infracción del artículo 97 Numeral 2 del Decreto Ley 830:

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituya la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con una multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado eses plazo, la multa indicada se aumentara en dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder en total de ella el treinta por ciento de los impuestos adeudados.

Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que procede también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el N° 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta declaración sin un pago.

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación efectuar un pago inmediato, por estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base para determinar o liquidar

un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

La unidad tributaria mensual de Chile para abril es de 43.240 pesos y la unidad tributaria anual es de 518.880 pesos, equivalentes a S/220.52 y S/2,646.29 respectivamente; por lo tanto la sanción por no declarar en el plazo establecido en nuestro hermano país de Chile es menor a la establecida en nuestra legislación tributaria.

2.2.16. Art. 106 del Código Tributario Chileno del Decreto Ley 830

Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido o si el implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

Sin perjuicio de lo anterior, el Director Regional podrá anular las denuncias notificadas por infracciones que no constituyan amenazas para el interés fiscal u omitir los giros de las multas que se apliquen en estos casos, de acuerdo a normas o criterios de general aplicación que fije el Director.

Art. 107 del Código Tributario Chileno del Decreto Ley 830:

Las sanciones que el Servicio o el Tribunal Tributario y Aduanero impongan se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan, tomando en consideración:

- 1) La calidad de reincidente en infracción de la misma especie.
- 2) La calidad de reincidente en otras infracciones semejantes.
- 3) El grado de cultura del infractor.
- 4) El conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida.
- 5) El perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción.
- 6) La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación.
- 7) El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.
- 8) Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezca justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias.

CAPÍTULO III

3.1. Análisis e Interpretación de los datos

TABLA N°1: PERCEPCIÓN DE LOS CONTADORES Y ABOGADOS RESPECTO DE LA SANCIÓN POR DECLARACIÓN EXTEMPORANEA.

		PROFESION					
		CONTADOR		ABOGADO		Total	
		N	N%	N	N%	N	N%
¿LA FACULTAD SANCIONADORA DE SUNAT ES:	FACULTAD DISCRECIONAL	20	39.2%	11	24.4%	31	32.3%
	FACULTAD REGLADA	18	35.3%	18	40.0%	36	37.5%
	FACULTAD CONTROLA LA EVASION TRIBUTARIA	13	25.5%	16	35.6%	29	30.2%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿LAS SANCIONES TRIBUTARIAS SE DETERMINAN DE MANERA?	OBJETIVA	37	72.5%	35	77.8%	72	75.0%
	SUBJETIVA	5	9.8%	4	8.9%	9	9.4%
	DISCRECIONAL	9	17.6%	6	13.3%	15	15.6%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿LA SANCION TRIBUTARIA POR DECLARACION EXTEMPORANEA DEBE DE DETERMINARSE EN FUNCION?	GRADO DE AFECTACION AL FISICO	18	35.3%	16	35.6%	34	35.4%
	CAPACIDAD TRIBUTARIA	19	37.3%	20	44.4%	39	40.6%
	TIEMPO TRANSCURRIDO	14	27.5%	9	20.0%	23	24.0%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿SUNAT AL MOMENTO DE IMPONER LAS SANCIONES TRIBUTARIAS RESPETA	LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES	15	29.4%	15	33.3%	30	31.3%
	LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LA CONSTITUCION	25	49.0%	20	44.4%	45	46.9%
	LOS CIRCULARES EMITIDOS POR SUNAT	11	21.6%	10	22.2%	21	21.9%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%

¿CONSIDERA QUE LAS SANCIONES DE SUNAT, EN DESACELERACION ECONOMICA DEL PAIS PRODUCE:	QUIEBRA D ELAS EMPRESAS	24	47.1%	27	60.0%	51	53.1%
	FUERZA CONTRACICLICA A LA POLICIA ESTATAL	2	3.9%	9	20.0%	11	11.5%
	RESTA COMPETITIVIDAD AL SECTOR EMPRESARIAL	25	49.0%	9	20.0%	34	35.4%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%

FUENTE: Elaboración propia

TABLA N°2: PERCEPCIÓN DE LOS CONTADORES Y ABOGADOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA SANCIÓN POR DECLARACIÓN EXTEMPORANEA.

		PROFESION					
		CONTADOR		ABOGADO		Total	
		N	N%	N	N%	N	N%
¿CUAL ES EL OBJETIVO QUE PERSIGUE SUNAT AL IMPONER SANCIONES POR DECLARACION EXTEMPORANEA?	RECAUDATORIO	6	11.8%	8	17.8%	14	14.6%
	DISMINUIR LA EVASION TRIBUTARIA	20	39.2%	19	42.2%	39	40.6%
	CORREGIR LA CONDUCTA INFRACTORA	25	49.0%	18	40.0%	43	44.8%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿CONSIDERA QUE IMPONER SANCIONES A LAS PEQUEÑAS EMPRESAS EN BASE A LA UIT ES:	RAZONABLE Y PROPORCIONAL	19	37.3%	16	35.6%	35	36.5%
	CONFISCATORIO	16	31.4%	14	31.1%	30	31.3%
	ANTITECNICO	16	31.4%	15	33.3%	31	32.3%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿QUE MECANISMOS ALTERNATIVOS A LA SANCION TRIBUTARIA POR DECLARACION EXTEMPORANEA CONSIDERA VIABLES?	CHARLAS TRIBUTARIAS	15	29.4%	8	17.8%	23	24.0%
	CAPACITACION CONSTANTE	20	39.2%	18	40.0%	38	39.6%
	ORIENTACION PERSONALIZADA	16	31.4%	19	42.2%	35	36.5%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR	LA LIQUIDEZ DE LA EMPRESA	26	51.0%	18	40.0%	44	45.8%

DECLARACION EXTEMPORANEA AFECTAN?	EL NIVEL CREDITICIO DE LA EMPRESA	10	19.6%	17	37.8%	27	28.1%
	AUMENTAN LOS GASTOS OPERATIVOS DE LAS EMPRESAS	15	29.4%	10	22.2%	25	26.0%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%
¿CONSIDERA QUE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DEBE APLICARSE?	EN TODA SANCION TRIBURATIA	27	52.9%	20	44.4%	47	49.0%
	RESPETANDO EL PATRIMONIO DE LA EMPRESA	17	33.3%	13	28.9%	30	31.3%
	CONSIDERANDO LA RECAUDACION Y DERECHO DE LA EMPRESA	7	13.7%	12	26.7%	19	19.8%
	Total	51	100.0%	45	100.0%	96	100.0%

FUENTE: Elaboración propia

TABLA N°3: PERCEPCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE LA SANCIÓN TRIBURIA POR DECLARACION EXTEMPORANEA.

		REGIMEN					
		GENERAL		ESPECIAL		Total	
		N	N%	N	N%	N	N%
¿QUE TIPO DE RENTA GENERA USTED?	RENTA DE TERCERA CATEGORIA	84	100.0%	11	91.7%	95	99.0%
	RENTA DE CUARTA CATEGORIA	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
	RENTA DE CUARTA Y QUINTA CATEGORIA	0	0.0%	1	8.3%	1	1.0%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿SI ES GENERADORA DE RENTA EN QUE REGIMEN TRIBUTARIO SE ENCUENTRA?	GENERAL	84	100.0%	0	0.0%	84	87.5%
	ESPECIAL	0	0.0%	12	100.0%	12	12.5%
	RUS	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%

¿INDIQUE LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE TIENE USTED COMO CONTRIBUYENTE?	DECLARAR IMPUESTOS	33	39.3%	7	58.3%	40	41.7%
	PAGO DE IMPUESTOS	36	42.9%	4	33.3%	40	41.7%
	DOCUMENTACION AL CONTADOR	15	17.9%	1	8.3%	16	16.7%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿SEÑALE CON QUE PERIODICIDAD DECLARA SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS?	MENSUAL	55	65.5%	10	83.3%	65	67.7%
	TRIMESTRAL	19	22.6%	2	16.7%	21	21.9%
	ANUAL	10	11.9%	0	0.0%	10	10.4%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿SI NO DECLARA SU RENTA EN EL PLAZO ESTABLECIDO GENERARIA UNA SANCION DE:	1925	25	29.8%	6	50.0%	31	32.3%
	3850	46	54.8%	5	41.7%	51	53.1%
	0.6% IN	13	15.5%	1	8.3%	14	14.6%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%

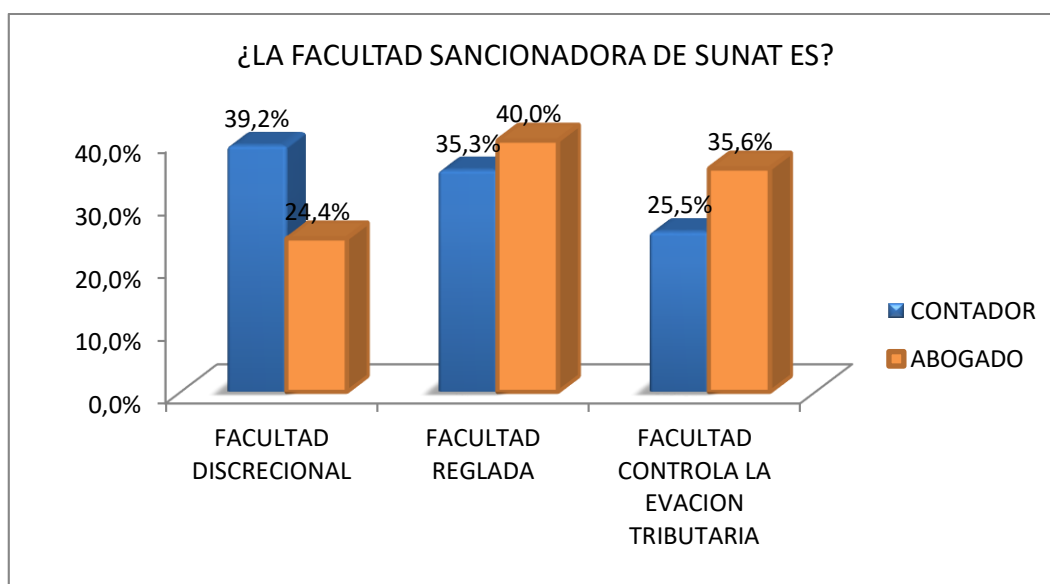
FUENTE: Elaboración propia

TABLA N°4: PERCEPCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA SANCIÓN POR DECLARACIÓN EXTEMPORANEA.

		REGIMEN					
		GENERAL		ESPECIAL		Total	
		N	N%	N	N%	N	N%
¿CONSIDERA USTED QUE LA SANCION IMPUESTA POR DECLARAR DE MANERA EXTEMPORANEA ES:	CONGRUENTE	19	22.6%	0	0.0%	19	19.8%
	DESPROPORCIONADA	50	59.5%	12	100.0%	62	64.6%
	JUSTA	15	17.9%	0	0.0%	15	15.6%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿CONSIDERA QUE LA SANCION POR DECLARAR EXTEMPORANEAMENTE ES PROPORCIONAL?	A SUS INGRESOS	21	25.0%	2	16.7%	23	24.0%
	AL GRADO DE AFECTACION AL FISICO	42	50.0%	6	50.0%	48	50.0%

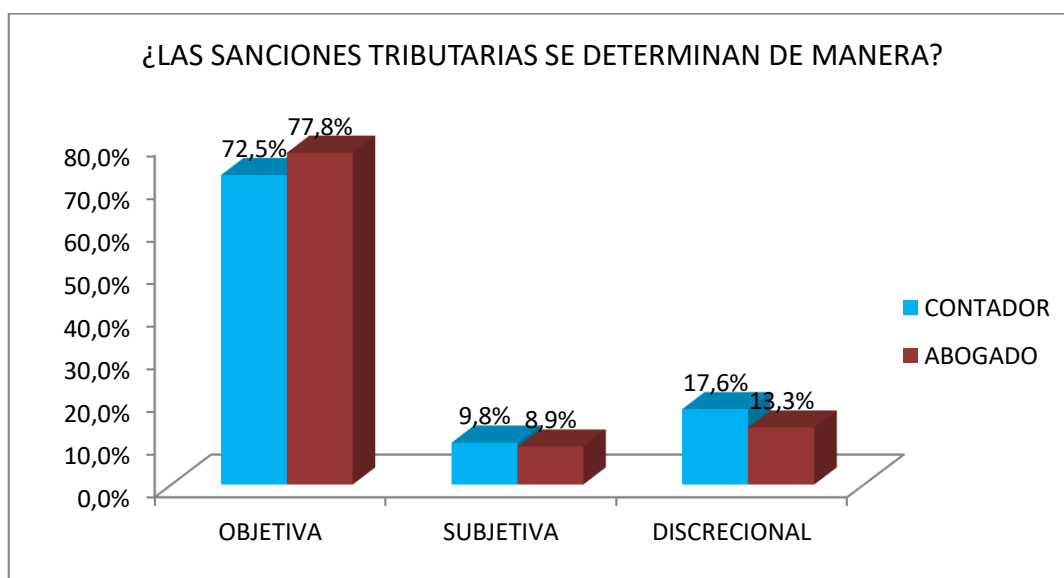
	A LO QUE SE DEBIO DECLARAR EN EL PLAZO ESTABLECIDO	21	25.0%	4	33.3%	25	26.0%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿EN FUNCION A QUE SUPUESTOS DEBERIA DETERMINARSE LA SANCION POR DECLARACION EXTEMPORANEA DE LOS CONTRIBUYENTES?	EN FUNCION A LA UIT	24	28.6%	4	33.3%	28	29.2%
	EN FUNCION A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	42	50.0%	4	33.3%	46	47.9%
	EN FUNCION AL GRADO DE AFECTACION AL FISICO	18	21.4%	4	33.3%	22	22.9%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿COMO PERCIBE USTED EL EJERCICIO DE LA FACULTAD SANCIONADORA QUE TIENE SUNAT?	SANCIONES DE MANERA OBJETIVA	22	26.2%	2	16.7%	24	25.0%
	NO RESPETA LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE	45	53.6%	6	50.0%	51	53.1%
	SANCIONES RESTAN LIQUIDEZ A LAS EMPRESAS	17	20.2%	4	33.3%	21	21.9%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%
¿QUE ACCIONES CONSIDERA QUE DEBE REALIZAR SUNAT PARA DISMINUIR LAS SANCIONES POR DECLARACION EXTEMPORANEA?	CHARLAS TRIBUTARIAS	29	34.5%	2	16.7%	31	32.3%
	VISITAS ORIENTADORAS	37	44.0%	5	41.7%	42	43.8%
	CAPACITACION CONSTANTE	18	21.4%	5	41.7%	23	24.0%
	Total	84	100.0%	12	100.0%	96	100.0%

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°1: FACULTAD SANCIONADORA DE SUNAT SEGUN PROFESIÓN.

FUENTE: Elaboración propia

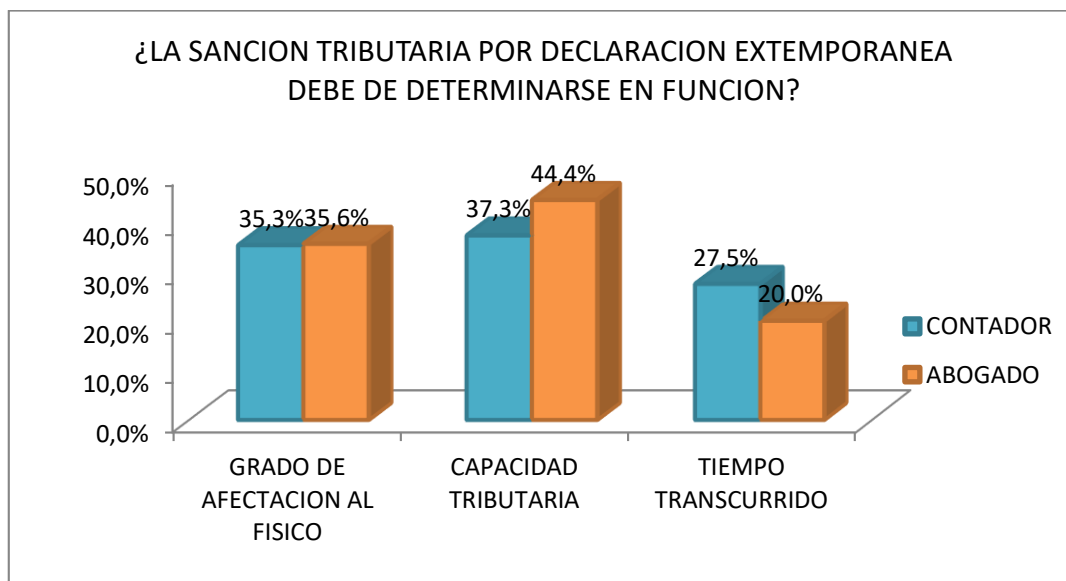
La facultad sancionadora de la SUNAT según los abogados la que más sobresale es la facultad reglada con un 40%, seguido de un 35% en la facultad controla la evasión tributaria a diferencia de los contadores que dicen que la facultad sancionadora que más resalta es la facultad discrecional con un 39.2% seguido de un 35.3% en la facultad reglada.

GRÁFICO N°2: SANCIONES TRIBUTARIAS SEGUN PROFESIÓN.

FUENTE: Elaboración propia

Las sanciones tributarias que determinan los abogados con un 77.8% es la sanción tributaria objetiva seguido de un 13.3% de la sanción tributaria discrecional, a comparación de el contador que dice que el 72.5% e

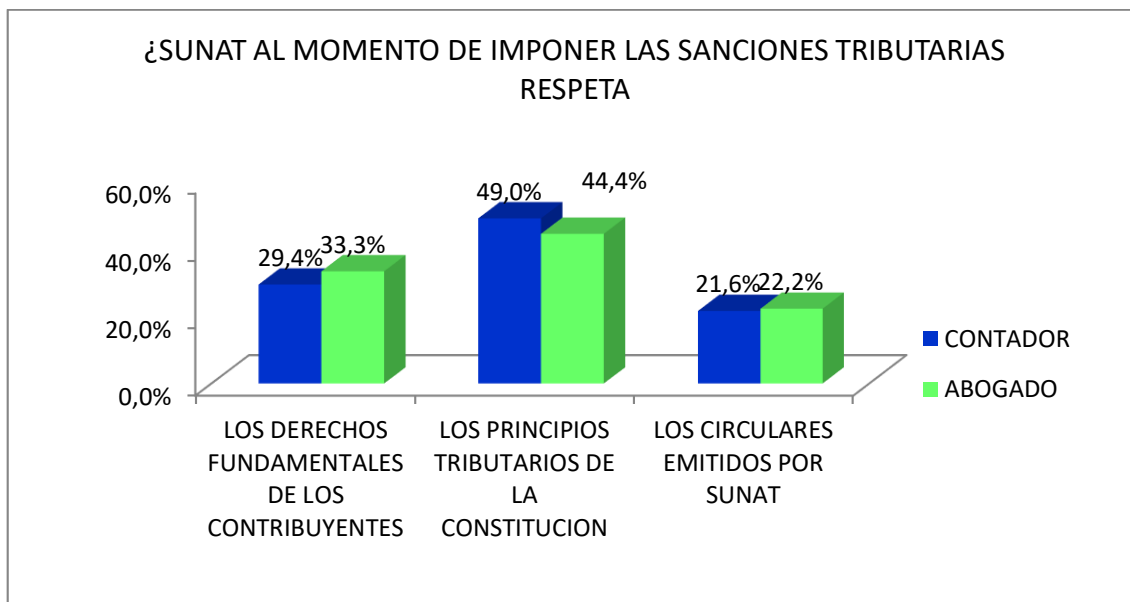
GRÁFICO N°3: SANCIONES TRIBUTARIAS POR DECLARACION EXTEMPORANEA SEGUN PROFESIÓN.



Que el 35.6% tiene grado de afectación al fisco, seguido de un 44.4% de la facultad tributaria es sancionada de acuerdo a la función y que el 20% de los abogados transcurren el tiempo.

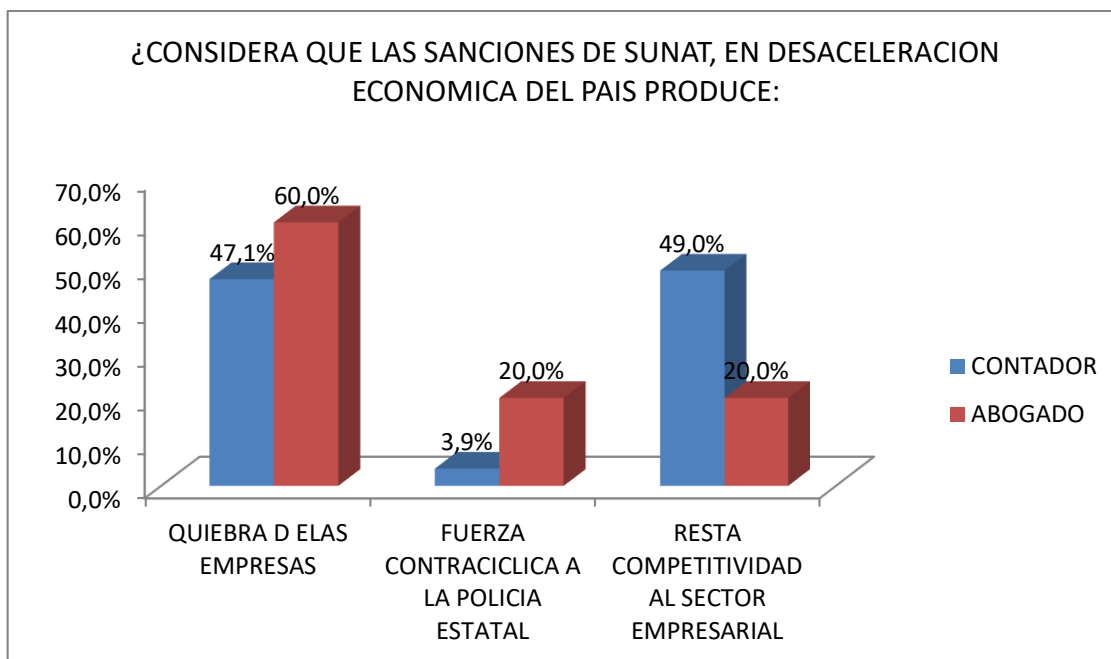
FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°4: SUNAT AL MOMENTO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS RESPETA SEGUN PROFESIÓN.



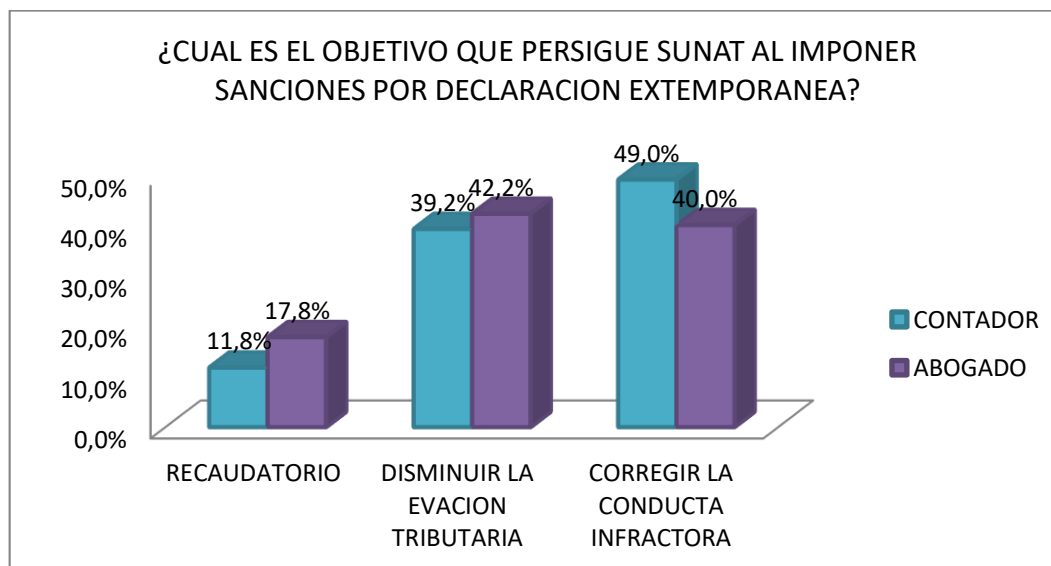
Las sanciones tributarias de acuerdo al rubro que ejerce ya 33.3% de los abogados respeta los derechos fundamentales de los contribuyentes, seguido del 44.4% de los abogados imponen sanciones tributarias por los principios tributarios de la constitución y el 22.2% de los abogados respetan todo lo emitido por la SUNAT.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°5: SEGUN PROFESIÓN.

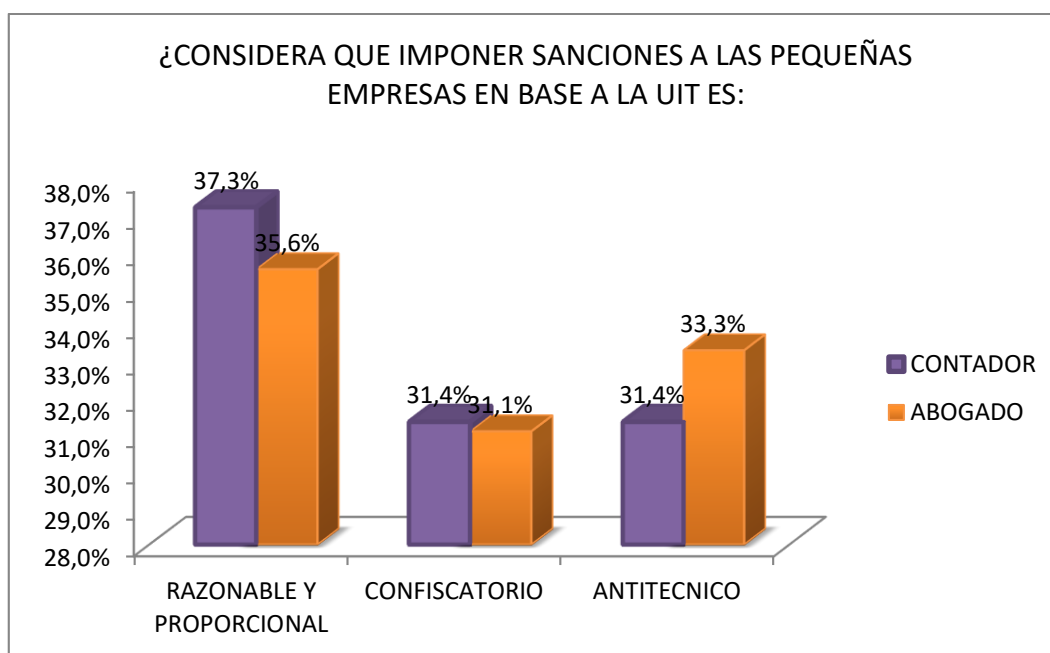
Que el 60% de las empresas de un abogado quiebras, así mismo podemos decir que 20% de los abogados hace una fuerza contra cíclica a la policía estatal y el 49% de los contadores respeta la competitividad del sector empresarial.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°6: SEGUN PROFESIÓN.

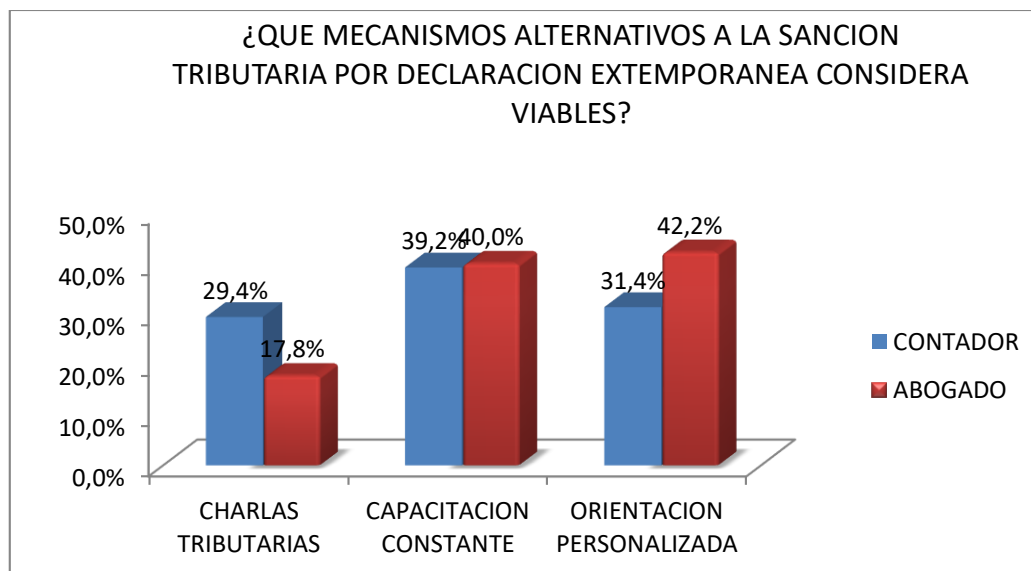
Así mismo podemos decir que 17.7% de las sanciones por declaración a la SUNAT es recaudatorio, por lo cual el 42.2% de los abogados disminuyen su evasión tributaria a la SUNAT y el 49% de los contadores corrigen la conducta tributaria a la SUNAT.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°7: SEGUN PROFESIÓN.

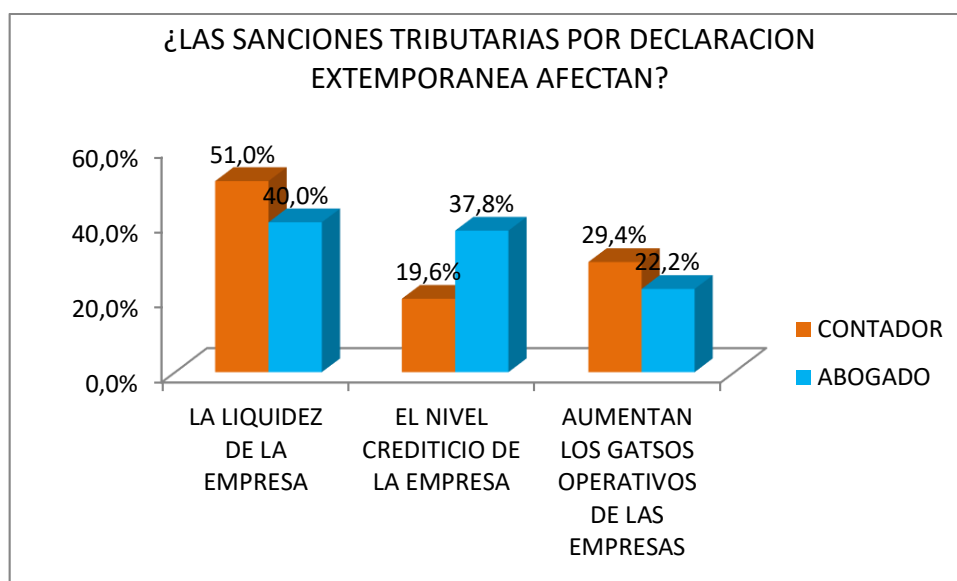
Las sanciones a las pequeñas empresas debe ser razonable y proporcional al 37.3% al contador, como también el 31.4% de las empresas de los contadores con confiscadas por la SUNAT y el 33.3% de los abogados es anti técnico.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°8: SEGUN PROFESIÓN.

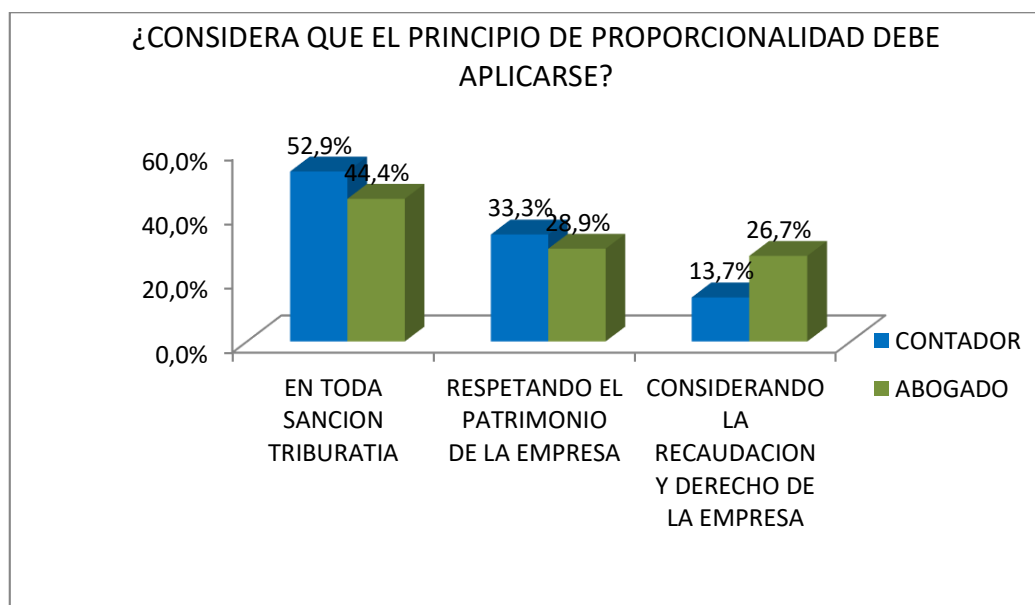
Los mecanismos alternativos a la sanción tributaria considera 29.4% de los contadores hacen charlas tributarias, como también que 40% de los abogados se capacitan constantemente y el 42.2% de los abogados hacen una orientación personalizada acerca de los mecanismos de sanción tributaria

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°9: SEGUN PROFESIÓN.

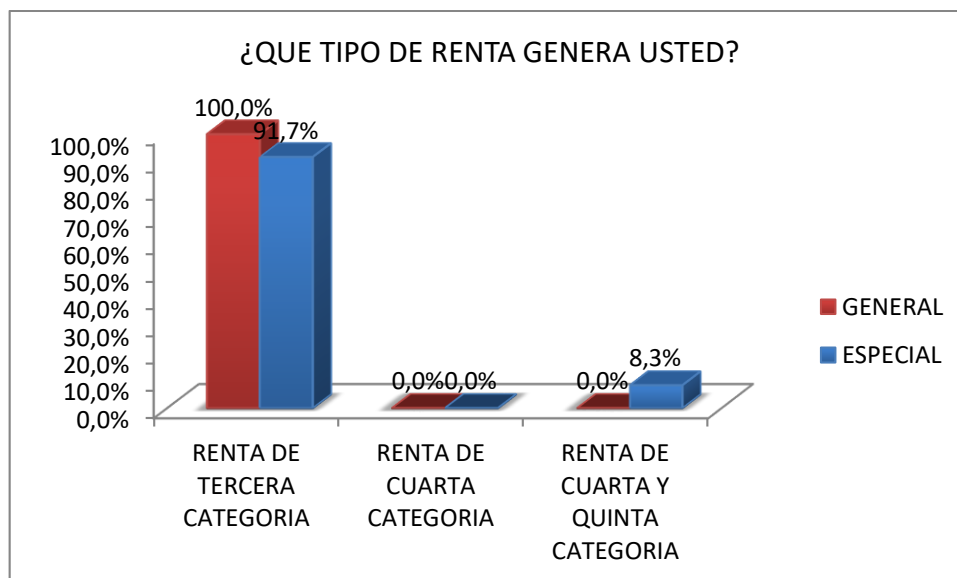
Las sanciones tributarias afectan al 51% de los contadores que liquidan la empresa así como también el 37.8% de los abogados hacen un nivel crediticio de la empresa y el 29.4% de la empresa del contador aumentan gastos operativos de las empresas.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°10: SEGUN PROFESIÓN.

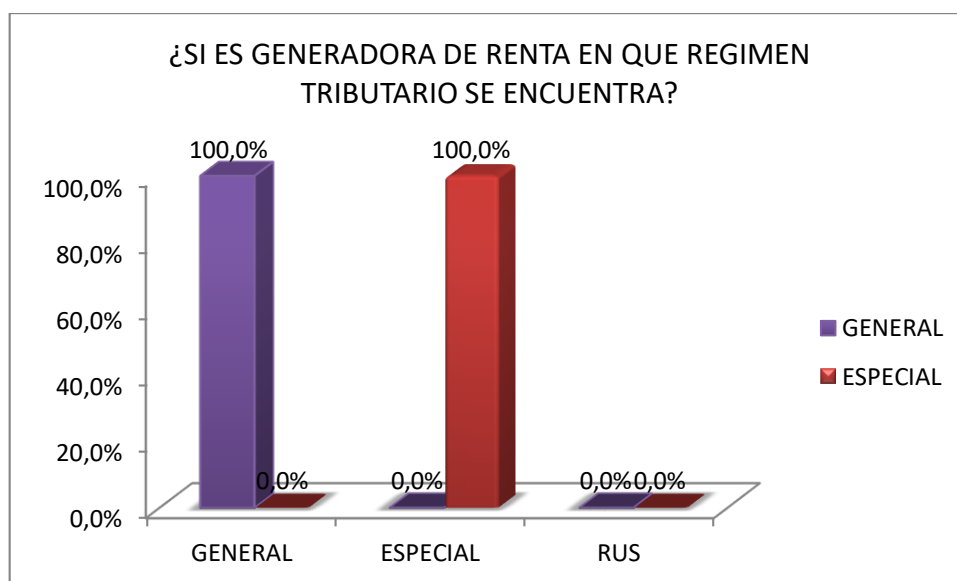
Nos indica que el 52.9% de los contadores proporciona la sanción tributarias para los contadores, por lo cual el 33.3% de los contadores respetan el patrimonio de la empresa y el 26.7% de los abogados consideran la recaudación y derecho de la empresa.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°11: SEGUN REGIMEN

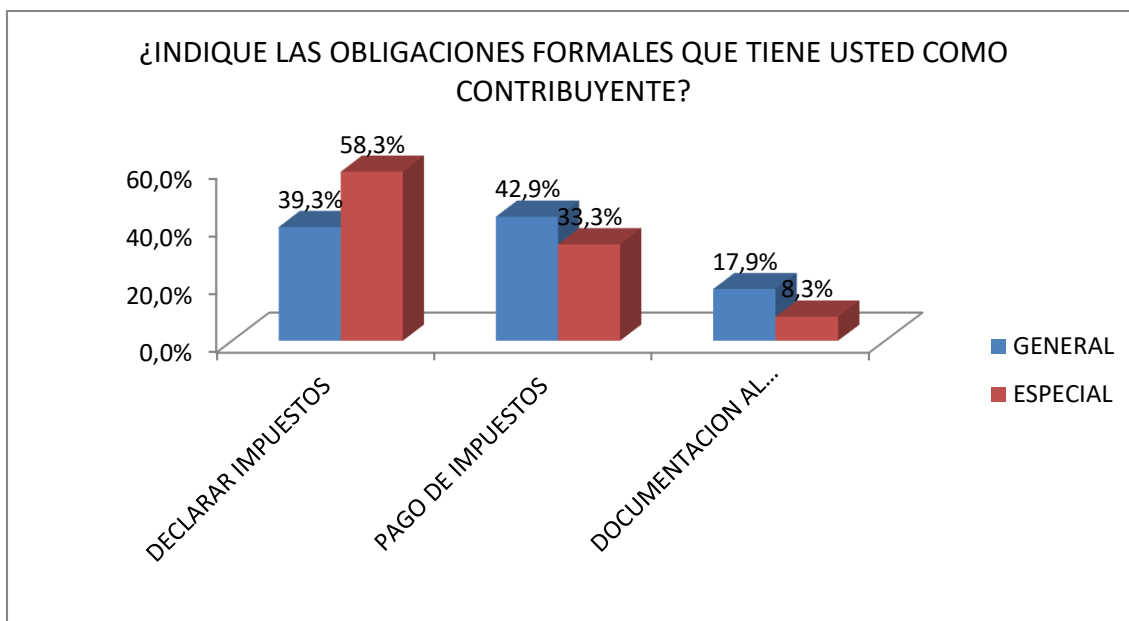
La renta general es del 100% a la renta de tercera categoría ya que la renta de cuarta categoría no existe, por lo cual decimos que el 8.3% de la renta especial es de cuarta y quinta categoría.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°12: SEGUN REGIMEN

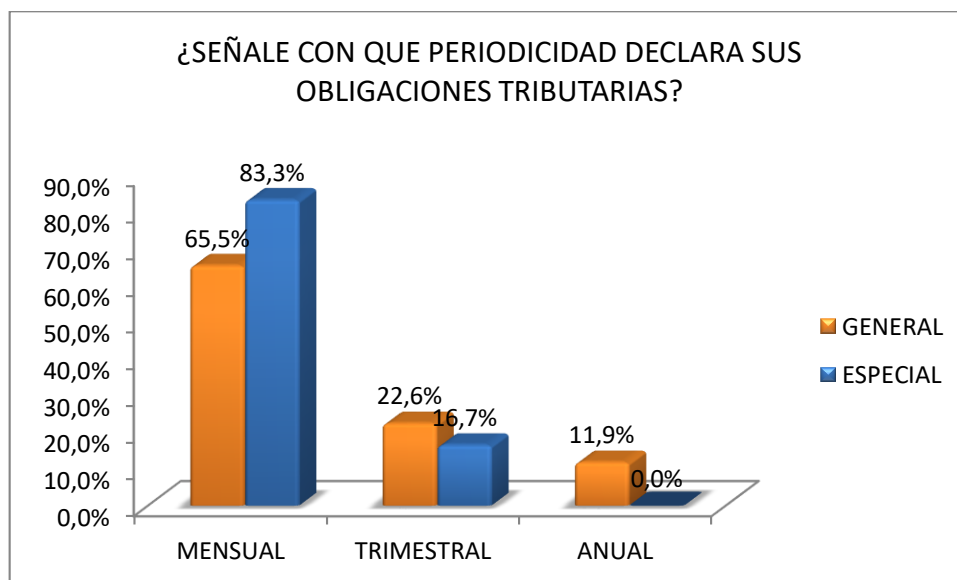
Tanto los regímenes general y especial generan la renta al 100% del régimen tributario.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°13: SEGUN REGIMEN

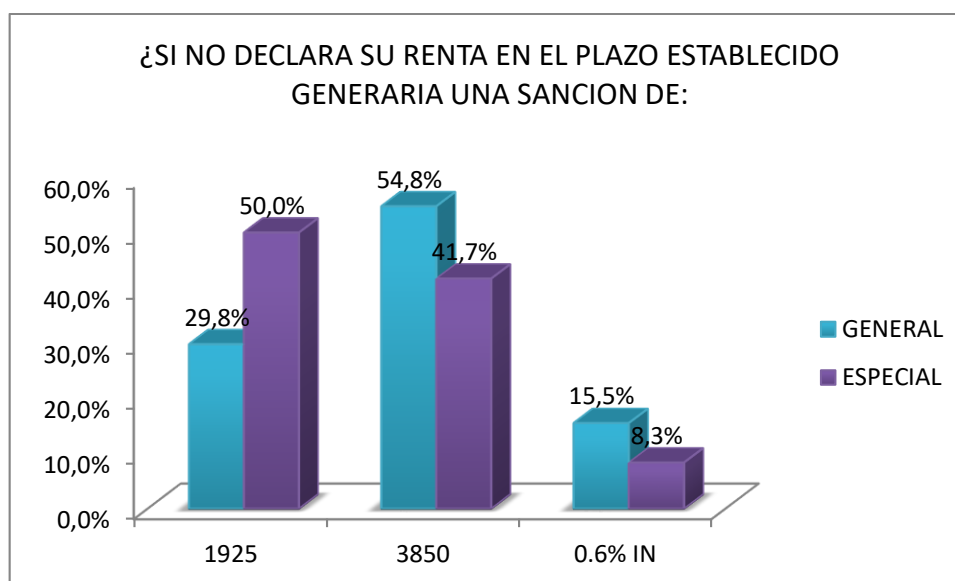
Según el régimen especial el 58.3% de los contribuyentes declaran sus impuestos al estado, así como también que el 42.9% de régimen general paga impuestos al estado y el 17.9% del régimen general hacen su respectiva documentación.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°14: SEGUN REGIMEN

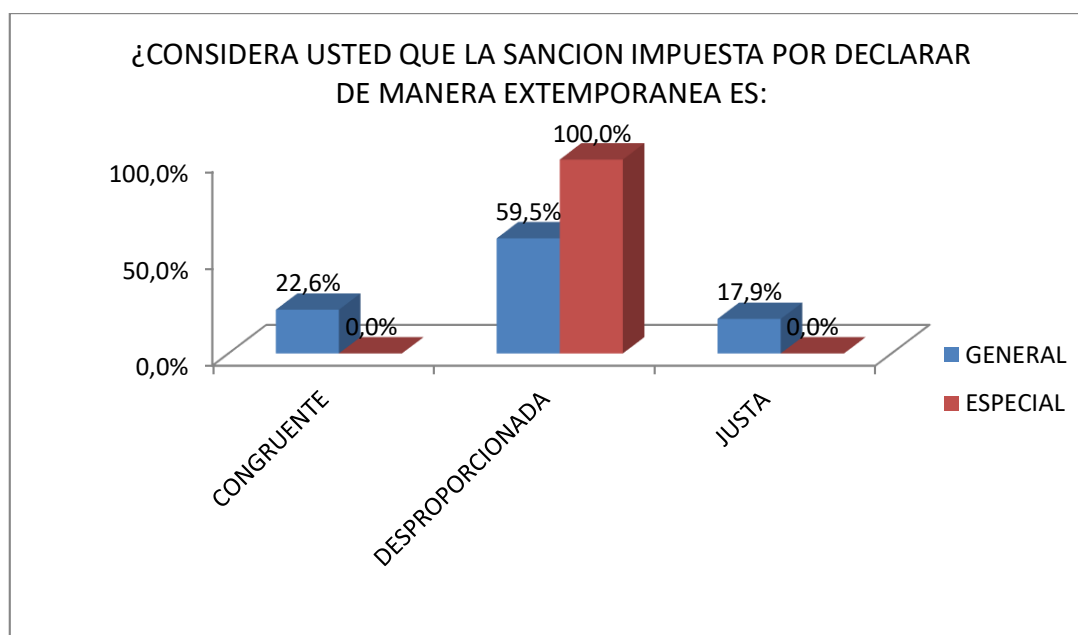
Así mismo podemos decir que el 83.3% del régimen especial declararan sus obligaciones tributarias mensualmente, por lo cual el 22.6% del régimen general declara trimestralmente y el 11.9% régimen general también lo hace anualmente

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°15: SEGUN REGIMEN

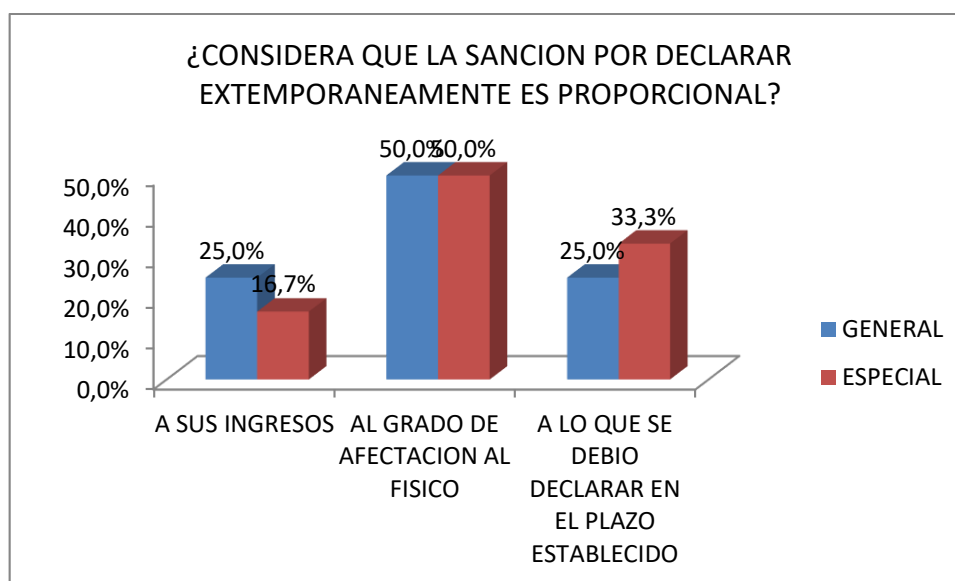
El cuadro nos indica que el 50% del régimen especial no declara en el plazo establecido así mismo el 54.8% del régimen general no declara su régimen en el plazo establecido y el 15.5% generaría una sanción.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°16: SEGUN REGIMEN

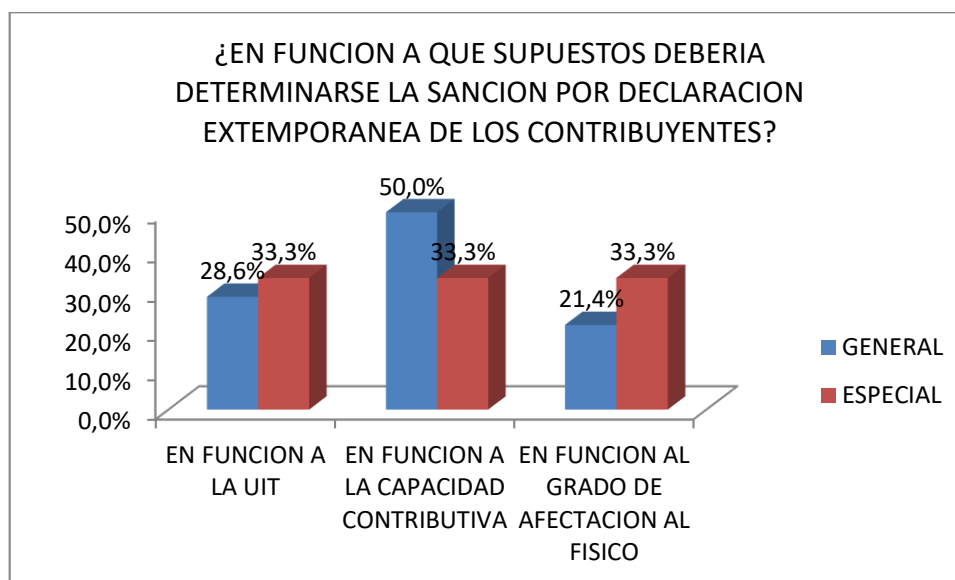
La cual la sanción impuesta es congruente al 22.6% del régimen especial por lo cual el 100% del régimen especial estaría desproporcionada y el 17.9% sería justa al declarar de manera extemporánea.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°17: SEGUN REGIMEN

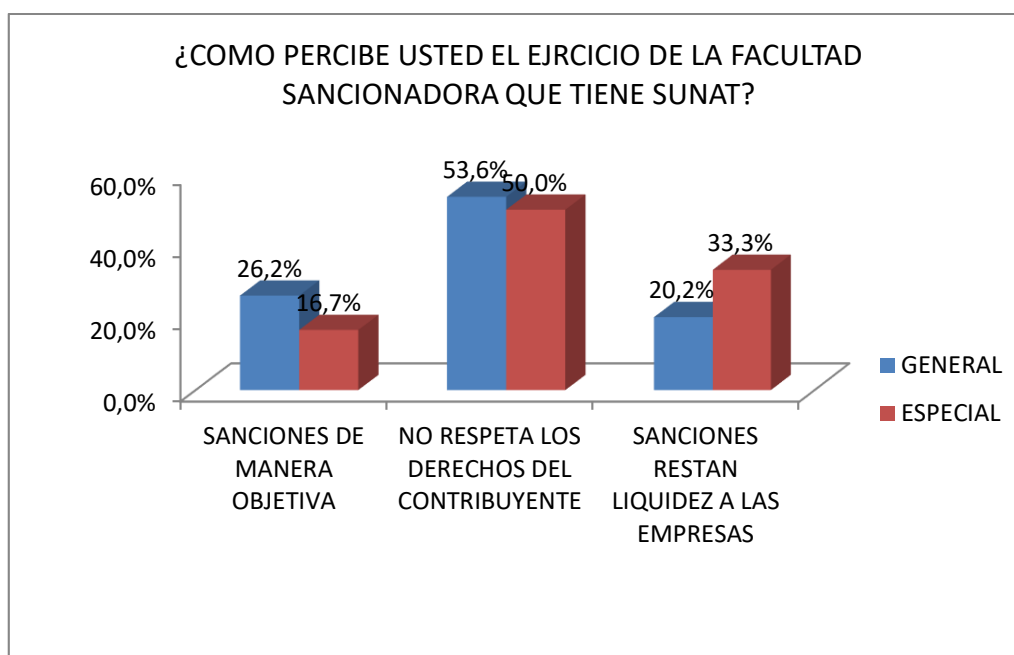
El 25% del régimen general estaría expuesta a declarar extemporáneamente a sus ingresos, así mismo el grado de afectación al físico sería igual al 50% tanto para el régimen general como para el especial y el 33.3% debió declarar en el plazo establecido del régimen especial.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°18: SEGUN REGIMEN

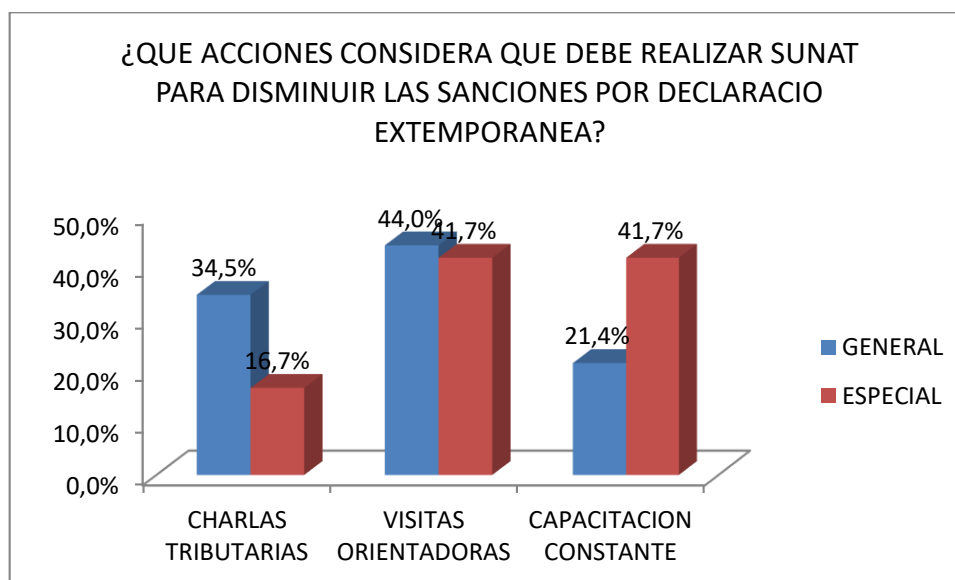
El 33.3% debería determinarse a la sanción extemporánea en función al UIT, por lo cual el 50% de los contribuyentes debería determinarse la sanción en función a la capacidad contributiva y el 33.3% del régimen especial se sancionaría en función al grado de afectación al físico.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°19: SEGUN REGIMEN

Nos indica que el 26.2% del régimen general percibe las sanciones de manera objetiva, asimismo el 53.6% del régimen general no respeta los derechos de los contribuyentes y el 33.3% del régimen especial percibe la liquidez de las empresas.

FUENTE: Elaboración propia

GRÁFICO N°20: SEGUN REGIMEN

El 34.5% del régimen general realiza charlas tributarias para disminuir las sanciones de la SUNAT, con lo cual el 44.0% del régimen general hace visitas orientadoras según lo establecido en la SUNAT y el 41.7 % del régimen especial capacitan constantemente para así disminuir las sanciones de la SUNAT.

FUENTE: Elaboración propia

3.2 DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS:

De acuerdo a la Tabla N°1 relacionada con la percepción de los contadores y Abogados respecto a la sanción por declaración extemporánea debemos indicar que se formularon cinco preguntas siendo la primera la relacionada con la Facultad Sancionadora de SUNAT, el 37.5% considera que la facultad reglada es prioritaria frente al 32.3% que consideran que es la facultad discrecional la más importante y un 30.2% la facultad controladora.

Por otro lado el 75 % de los encuestados considera que las sanciones se determinan de manera objetiva frente a un 15.6% de manera discrecional y 9.4% de manera subjetiva.

Así mismo, frente a otra interrogante el 40.6% considera que la sanción tributaria por declaración extemporánea debe determinarse en función a la capacidad tributaria frente a un 35.4% y 24% que consideran deben sancionarse teniendo en cuenta el grado de afectación al fisco y por el tiempo transcurrido.

Respecto al respeto de la SUNAT a los contribuyentes, al momento de sancionar; el 46.9% considera que lo hace respetando los principios tributarios de la Constitución frente a un 31.3% que considera que sí respeta los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Finalmente el 53% de estos profesionales contadores y abogados consideran que dichas sanciones, en un proceso de desaceleración económica, produciría el quiebre de las empresas, frente a un 35.4% que dice resta competitividad al sector empresarial.

Con respecto a la Tabla N° 2 – Percepción de los contadores y Abogados del Principio de proporcionalidad en la sanción por declaración Extemporánea – se formularon cinco preguntas siendo la primera la relacionada con el objetivo que persigue la SUNAT al imponer esta sanción, siendo que el 44.8% considera que corregir la conducta infractora es su principal objetivo, frente a un 40.6% que indica disminuir la evasión tributaria. Así mismo respecto a la base de la sanción de la SUNAT a las pequeñas empresas, los profesionales consideran en un 36.5% que es razonable y proporcional al imponer esta sanción frene a

un 32.3% que dice que es anti técnico. Por otro lado el 39.6% de los encuestados considera que la capacitación constante a los contribuyentes es la principal mención para disminuir esta sanción frente a un 36.5% que indica que debe ser personalizada.

Respecto a la liquidez de la empresa el 45.8% considera que este tipo de sanción afecta su liquidez frente a un 28% indica afecta el nivel crediticio de la empresa.

En cuanto a la aplicación del principio de proporcionalidad un 49% manifiesta que debe aplicarse en toda sanción tributaria, un 31.3% respetando el patrimonio de la empresa y 19.5% considera la recaudación y derecho de la empresa

En la Tabla N°3 relacionada con la Percepción de los contribuyentes también se formularon cinco preguntas, siendo la primera la relacionada al tipo de renta que generan las empresas así tenemos que el 99% son empresas que generan rentas de tercera categoría y un 1% son de cuarta y quinta categoría.

Respecto a qué régimen pertenecen los contribuyentes manifestaron estar en el régimen general un 87.5% y un 12.5% en un régimen especial.

En cuanto a las obligaciones formales que tienen los contribuyentes, tanto declara impuestos, como el pago de impuestos coincidentemente en 41.7% es su prioridad, ante un 16.7% que lo hace informando al contador.

Así mismo respecto a la periodicidad en las declaraciones el 67.7% declara en forma mensual 21.9% de trimestral y 10.4% en forma anual.

Finalmente el 53% manifiesta que si no declara su renta en los plazos fijados, adquiere una sanción de una U.I.T. (S/. 3850), 32.3% (S/.1925) y 14.1% (0.6% U.I.T.).

La Tabla N°4 Percepción de los contribuyentes respecto al principio de proporcionalidad en la sanción por declaración extemporánea, a la primera interrogante de cómo considera esta sanción los contribuyentes determinaron que el 64.6% la consideran desproporcionada, el 19.8% lo encuentra congruente y el 15.6% como justa.

Respecto a la proporcionalidad de la sanción el 50% considera el grado de afectación al fisco, un 26% se debió declarar en el plazo establecido, y un 24% de acuerdo a sus ingresos. Así mismo en función a qué supuestos, deben determinarse las sanciones por declaración extemporánea el 47.9% considera debe hacerse en función a la capacidad contributiva y un 29.2% en función a la U.I.T.

En cuanto a la función de la SUNAT para sancionar el 53.1% considera no respeta los derechos de los contribuyentes.

Finalmente el 43.8% considera que la SUNAT debe efectuar visitas orientadoras a fin de disminuir estas sanciones frente a un 32.3% que considera deben realizarse charlas tributarias permanentemente.

V. CONCLUSIONES

1. Se ha demostrado fehacientemente que la sanción tributaria por declaración extemporánea efectivamente colisiona el principio de proporcionalidad en los contribuyentes de la región Lambayeque ya que el 41.1% de los profesionales contadores y abogados considera que dicha sanción debe darse en función a la capacidad tributaria del contribuyente.
2. La desaceleración económica que existe en el Perú, constituye escenario propicio, para que políticas como la de multar desproporcionadamente a las pequeñas empresas, conlleven a reducir su liquidez y de ese modo, eventualmente precipiten su quiebra.
3. Se ha demostrado que no existe proporcionalidad en las sanciones tributarias, debido a que las multas exceden la capacidad contributiva del contribuyente, resultando excesivas y, en el caso de muchas micro empresas; confiscatorias, por cuanto muchas de ellas no se encuentran en condiciones económicas de efectuar tales pagos excesivos.
4. La comunidad académica comparte de modo compacto este punto de vista. Hemos revisado una amplia cantidad de estudios de Universidades importantes tanto del país como del extranjero y de manera sistemática me reivindica el principio de proporcionalidad para la precisión de multas, siendo adecuado considerar referentes apropiados para fijar estas.
5. La comunidad profesional asesora a los empresarios afectados y también estos últimos, comparten de modo generalizado, tal como lo demuestran diversos análisis estadísticos que presentamos, este criterio, y esperan una política rectificatoria al respecto, a fin de que la sanción no esté convertida en la extinción de la actividad empresarial. Por supuesto, nadie se opone a una actitud sancionatoria cuando es el caso. Pero, insistimos, se estima que estas sanciones deben ser siempre proporcionales al hecho a sancionar así como a la capacidad contributiva del contribuyente.
6. La nueva política de sanciones que proponemos, debiera considerar tanto los plazos de demora en la declaración, la capacidad contributiva

del contribuyente y debería cuantificarse el grado de afectación al fisco, así como ir acompañada de un programa de capacitación permanente, adicionalmente mecanismos de acompañamiento y facilitación de las actividades tendientes al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

VI. RECOMENDACIONES:

1. Que la SUNAT efectivice sus sanciones en función de la capacidad tributaria del contribuyente, al considerar exagerado el monto de la sanción, ya que colisiona con los intereses de los contribuyentes ante la desproporcionalidad de la misma.
2. Considerar la situación económica del país que está en una constante desaceleración económica que puede llegar a la desaparición de las pequeñas empresas y contribuyentes en general en gran medida.
3. Aplicar el código tributario, la Constitución Política del Perú y Normatividad existente a fin de respetar el debido proceso y no colisionar los derechos fundamentales de los contribuyentes.
4. Darle mayor apertura al diálogo y la concertación a los contribuyentes que en su mayoría pertenecen al régimen general y aportan rentas de 3era. Categoría que al igual que el IGV aportan con el 85% de los Recursos Ordinarios del Presupuesto General de la República.
5. Disminuir el monto de la sanción evaluando cada caso, priorizando el número de sanciones por cada contribuyente de tal forma que amerite la imputación de estos montos que lo consideramos exagerados a la fecha.
6. Mejorar la imagen de SUNAT con otras medidas aleatorias y paliativas que permitan cambiar el concepto que tiene el contribuyente de que no se respetan sus derechos fundamentales.
7. Dictar charlas orientadoras con mayor profundidad a los contribuyentes a fin de minimizar este tipo de sanciones.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BONILLA V. Los diarios de campo: Herramienta para la Recolección de datos en la Investigación. (en línea). Madrid. (Accesado: Enero 2014)
Disponible en:
<http://www.fod.ac.cr/Vcongreso/Documentos/Ponencias/Ponencia-Victor.doc>
- Constitución Política del Perú año 1993.
- Código Tributario aprobado por el DS-133-2013-EF.
- Ley General Tributaria de España.
- Ley 11.683 Ley Tributaria de Argentina.
- Código Tributario Chileno.
- BRAVO CUCCI, Jorge. 2003. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Editorial Depalma.
- GUTIÉRREZ - TICSE, Gustavo. La Constitución Política del Perú. Interpretada por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Editora Jurídica GRIJLEY. 2011. Lima, Perú.
- HERNÁNDEZ R. Metodología de la investigación. México: Mc Graw Hill; 1997.
- OLIVERA, Domingo (1988) Capacidad Contributiva. Río de Janeiro. Renovar.
- PORRAS, Armando y López. Naturaleza del impuesto sobre la Renta. Editorial Emanuel Porrus S. A. México, 1976
- PÉREZ JORDÁ, Iván (2013). Tesis: Causas de extinción de la responsabilidad derivada de la infracción tributaria.
- ALEXY, Robert (2011). -Tesis: Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad
- COVIELLO, Pedro José Jorge (2011). Tesis: El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo
- CÁRDENAS GRACIA, Jaime (2014). Tesis: Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad

- NAVARRO FRÍAS, Irene (2010). Tesis: El principio de proporcionalidad en sentido estricto principio de proporcionalidad entre el delito y la pena o balance global de costes y beneficios'
- BACHMAIER WINTER, Lorena (2011). Tesis: La Orden Europea de Investigación y el principio de proporcionalidad.
- TIRADO BARRERA, José Antonio (2011). Tesis: Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional
- KAREN SHEPPARD, Castillo (2014). Tesis: El régimen Fatca y sus principales aristas de aplicación en el Perú
- ROCA LIZARZABURU Luis Fernando, BENAVIDES MAZA María Fátima, GARRIDO LECCA Diana Milberg (2013). Diagnóstico la reforma tributaria y las políticas fiscales necesarias en el Perú. Entrevista a César Luna-Victoria León
- SHEPPARD CASTILLO, Karen (2014). Tesis: El régimen FATCA y sus principales aristas de aplicación en el Perú

CONSTANCIA DE APROBACIÓN DE ORIGINALIDAD DE TESIS

Yo, **MARINO ENEQUE GONZALES**, docente asesor del trabajo de investigación de **MARGOTH SADITH SALAZAR QUIJANO**

Titulado: **LA SANCIÓN TRIBUTARIA POR DECLARACIÓN
EXTEMPORÁNEA Y COLISIÓN CON EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
EN LA REGIÓN LAMBAYEQUE PERIODO 2014**

Luego de la revisión exhaustiva del documento constato que la misma tiene un índice de similitud del 19% verificable en el reporte de similitud del programa Turnitin.

El suscrito analizó dicho reporte y concluyó que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio. A mi leal saber y entender la tesis cumple con las normas para el uso de citas y referencias establecidas por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo.

Lambayeque, 20 de septiembre 2022



Dr. Marino Eneque Gonzales
DNI 16676879
Asesor

Se adjunta:

- Recibo digital
- Resumen del Reporte (Hoja con porcentaje y parámetros de configuración)



Recibo digital

Este recibo confirma que su trabajo ha sido recibido por Turnitin. A continuación podrá ver la información del recibo con respecto a su entrega.

La primera página de tus entregas se muestra abajo.

Autor de la entrega:	Margoth Salazar Quijano
Título del ejercicio:	Informe1
Título de la entrega:	Tesis1
Nombre del archivo:	Tesis_Margoth_Salazar_Quijano.docx
Tamaño del archivo:	921.7K
Total páginas:	81
Total de palabras:	19,455
Total de caracteres:	107,357
Fecha de entrega:	20-sept.-2022 11:37a. m. (UTC-0500)
Identificador de la entrega:	1904625071



UNIVERSIDAD NACIONAL
"PEDRO PABLO KUCZYNSKI"
FACULTAD DE DERECHO



MAESTRÍA EN DERECHO CON MENCIÓN FISCALIDAD
FISCAL

"LA SANCIÓN TRIBUTARIA POR DECLARACIÓN
EXTEMPORÁNEA Y COHERENCIA CON EL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD EN LA FISCALIDAD QUE
PERIODO - 2014"

PRESENTADA PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO
DE MAESTRO EN DERECHO CON MENCIÓN DE
FISCALIDAD Y FISCAL FISCAL

PRESENTE POR
(R) MARGOTH SALAZAR QUIJANO
DNI 16676879
C.C. 1998 07 07 0000 0000

Continúa en...

Dr. Marino Eneque Gonzales
DNI 16676879
Asesor

Tesis1

INFORME DE ORIGINALIDAD

19%

ÍNDICE DE SIMILITUD

18%

FUENTES DE INTERNET

3%

PUBLICACIONES

4%

TRABAJO DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

orlando-becerra.blogspot.com

Fuente de Internet

2%

2

docu.tips

Fuente de Internet

1%

3

repositorio.unfv.edu.pe

Fuente de Internet

1%

4

cdn.www.gob.pe

Fuente de Internet

1%

5

Submitted to Universidad Alas Peruanas

Trabajo del estudiante

1%

6

repositorio.gobiernolocal.es

Fuente de Internet

1%

7

www.scielo.org.mx

Fuente de Internet

1%

8

documents.mx

Fuente de Internet

1%

9

www.definasoluciones.com.ar

Fuente de Internet

1%

