

Contenido

INFORME ESPECIAL	Fundamentos constitucionales del derecho administrativo sancionador tributario en el Perú	I-1
	Criterios del tribunal fiscal sobre crédito fiscal, infracciones tributarias y régimen especial de recuperación anticipada del IGV	I-6
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Tratamiento tributario y contable de los anticipos en moneda extranjera a propósito de la RTF N° 01652-11-2025	I-10
	¿Cómo presentar la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento?	I-14
	Aplicación práctica de las retenciones efectuada a los trabajadores dependientes	I-18
	EBITDA: diferencias conceptuales y determinación entre el ámbito financiero y tributario	I-22
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Tratamiento tributario ante la variación de regímenes, adquisición de activos de representación y operaciones de financiamiento con partes vinculadas	I-25
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Aplicación de Nulidad y/o revocación en precios de transferencia: el deber de reposición del procedimiento ante deficiencias en el análisis de comparabilidad	I-26
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Criterios acerca de la asistencia técnica	I-28
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-29



Fundamentos constitucionales del derecho administrativo sancionador tributario en el Perú

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. El Estado de derecho y modelo de Estado social y democrático - 2. Los principios constitucionales y el rol de la Administración Pública - 3. Jurisprudencia constitucional sobre Estado social y deber de contribuir - 4. Las bases constitucionales y la constitucionalización del derecho administrativo - 5. La ley del procedimiento administrativo general y la potestad sancionadora - 6. Derecho tributario sancionador: especialización del derecho administrativo sancionador - 7. Principios del procedimiento sancionador tributario - 8. Fuentes del derecho tributario sancionador y articulación normativa - 9. Estado de derecho, administración pública y potestad sancionadora: una síntesis



RESUMEN

El presente texto analiza el Estado social y democrático de derecho en el Perú, con énfasis en la Constitución de 1993 como parámetro supremo para la Administración Pública y su potestad sancionadora.

Se destacan principios como legalidad, proporcionalidad y debido proceso en la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario, aplicados al derecho tributario sancionador. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional refuerza el deber estatal de promover bienestar social y la colaboración ciudadana vía tributos, bajo umbrales de protección progresiva.

De igual forma, se subraya la constitucionalización del derecho administrativo, limitando la arbitrariedad y exigiendo responsabilidad subjetiva en sanciones.

El análisis culmina en una síntesis que tensiona eficacia recaudatoria con derechos fundamentales, proponiendo un régimen sancionador coherente y democrático.

Palabras clave: Constitucionalización / Culpabilidad / Proporcionalidad / Responsabilidad subjetiva / Derechos fundamentales / Potestad sancionadora

Recibido: 17-03-2026

Aprobado: 19-03-2026

Publicado en línea: 06-04-2026



ABSTRACT

This text analyzes the social and democratic rule of law in Peru, with emphasis on the 1993 Constitution as the supreme parameter for the Public Administration and its sanctioning power.

Principles such as legality, proportionality, and due process in the General Administrative Procedure Law and the Tax Code, as applied to tax sanctioning law, are highlighted. The jurisprudence of the Constitutional Court reinforces the state's duty to promote social welfare and citizen participation through taxation, under thresholds of progressive protection.

Likewise, the constitutionalization of administrative law is emphasized, limiting arbitrariness and requiring subjective responsibility in sanctions.

The analysis culminates in a synthesis that balances revenue collection efficiency with fundamental rights, proposing a coherent and democratic sanctioning regime.

Keywords: Constitutionalization / Culpability / Proportionality / Subjective Responsibility / Fundamental Rights / Sanctioning Power

Title: Constitutional Foundations of Tax Sanctioning Administrative Law in Peru

1. El Estado de derecho y modelo de Estado social y democrático

En el ordenamiento peruano hablar de "Estado de derecho" implica asumir que ninguna persona o entidad, sea esta pú-

blica o privada, se encuentra por encima del sistema jurídico y que toda actuación se somete a una estructura normativa jerarquizada, cuyo punto más alto es la Constitución Política de 1993. Esta idea no se agota en la vigencia formal de las normas, sino que exige su compatibilidad material con los valores, principios y derechos fundamentales que se encuentran reconocidos constitucionalmente.

Sobre esa base se edifica el **Estado social y democrático de derecho**, fórmula que el texto del artículo 43 de la Constitución Política reconoce al describir al Perú como República democrática, social, independiente y soberana, con gobierno unitario, representativo y descentralizado. Este modelo combina la garantía de los derechos fundamentales con el compromiso de promover justicia social, igualdad de oportunidades y bienestar general, desplazando la visión puramente abstencionista del Estado para dar paso a uno que asume funciones activas en la corrección de desigualdades y en la provisión de bienes y servicios públicos esenciales.

Con respecto a este tema, apreciamos la opinión del profesor RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, quien precisa lo siguiente:

En este modelo de organización política se intensifica la relación entre la sociedad y Estado. En efecto el punto de partida es la sociedad o más exactamente las necesidades sociales (salud pública, educación pública, seguridad, etc.) A su turno al Estado le corresponde la satisfacción de esta clase de necesidades. Dentro de este orden de ideas, en el primer párrafo del art. 44 de la Constitución se establece que el Estado tiene el deber de garantizar la plena vigencia de los derechos humanos.¹

Esta finalidad tensa permanentemente la actuación estatal hacia la mejora de la calidad de vida de las personas, lo que sirve de parámetro para evaluar la legitimidad de las políticas públicas.

En este orden de ideas, coincidimos con lo expresado por VIACAVA PAREDES cuando indica: “El Estado debe ser el ente integrador del orden político y social, y el regulador de la estructura social, que asegure el ejercicio de los derechos fundamentales de las personas”².

2. Los principios constitucionales y el rol de la Administración Pública

El modelo de Estado social y democrático se articula a través de un conjunto de principios constitucionales que orientan y limitan la acción de los poderes públicos, entre los cuales podemos mencionar a los siguientes:

- **Soberanía popular.** Al revisar el texto del artículo 45 de la Constitución Política, recordamos que todo poder emana del pueblo y que quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades fijadas por dicho cuerpo normativo.
- **Separación de poderes.** En el mismo artículo 43 se consagra la organización del Estado bajo dicho principio, que impide la concentración de funciones y reclama mecanismos recíprocos de control.
- **Protección de derechos fundamentales y promoción del bienestar general.** El texto del artículo 44

fija deberes estatales que vinculan directamente a la Administración en su diseño y ejecución de políticas.

Bajo esta perspectiva, apreciamos que la **Administración Pública** deja de ser una mera maquinaria ejecutiva y se concibe como aparato permanente al servicio objetivo del interés general, encargada de concretar los valores constitucionales a través de actos, servicios y regulaciones. La Constitución no solo establece órganos administrativos, sino que define su rol, fija límites y les impone obligaciones derivadas de los derechos fundamentales, de modo que el derecho administrativo se presenta como “Constitución concretizada”: las decisiones administrativas deben ser leídas como realización práctica del texto constitucional.

Los artículos 39 y siguientes del texto constitucional refuerzan esta orientación al subrayar que funcionarios y servidores públicos están al servicio de la Nación, sujetándolos a deberes de transparencia, probidad y responsabilidad, cuya inobservancia puede acarrear sanciones e inhabilitaciones. Se perfila así una Administración sometida a la Constitución, al ordenamiento jurídico y al control ciudadano, y no una instancia discrecional sin contrapesos.

3. Jurisprudencia constitucional sobre Estado social y deber de contribuir

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha perfilado decisivamente el contenido material del Estado social y democrático de Derecho, precisando tanto el rol activo del Estado como la corresponsabilidad solidaria de la sociedad en su concreción.

Desde la perspectiva estatal, el Tribunal ha sostenido que la dignidad humana, exige que toda política pública se oriente a la elevación de la calidad de vida, dotándola de base social efectiva y erigiendo el bienestar general como parámetro ineludible de las decisiones administrativas. En tal sentido, la STC N.º 0008-2003-AI/TC³ reafirma la síntesis constitucional entre libertades fundamentales, seguridad jurídica, propiedad privada, soberanía popular y separación de poderes, articulada en una economía social de mercado cuyo contenido económico no es neutro, sino teleológicamente orientado a la justicia social.

Por su parte, la **STC N.º 01146-2021-AA/TC** (Exp. N.º 01146-2021-AA/TC) desarrolla la doctrina de los “dos umbrales” de protección para los derechos fundamentales, especialmente los sociales (Cfr. Exp. 01470-2016-HC/TC). El **primer umbral** impone al Estado exigencias inmediatas e incondicionadas ante vulneraciones que amenazan la supervivencia humana, como la satisfacción de necesidades básicas (obligaciones mínimas esenciales). El **segundo umbral** abarca obligaciones progresivas para elevar el bienestar social mediante políticas públicas idóneas, con deber de ejecución y justificación de avances (Cfr. Exps. 02566-2014-PA/TC y 01470-2016-HC/TC). En el derecho administrativo sancionador tributario, esta doctrina consolida el “examen para el control constitucional de las políticas públicas”, fiscalizando, por ejemplo, a la administración tributaria, no solo acciones sancionadoras, sino omisiones estructurales que vulneren derechos en auditorías, determinaciones y procedimientos contencioso-tributarios.

¹ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, *Derecho tributario peruano. Principios y fundamentos*, vol. I. 3.ª ed., Lima: Palestra, 2025, p. 144.

² VIACAVA PAREDES, Gloria María, *Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora*, Lima: Palestra Editores, 2019, p. 45.

³ Si desea revisar el contenido completo de esta sentencia se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>.

Desde la perspectiva de la sociedad, el Tribunal Constitucional ha recordado que el Estado social no se sostiene solo en el aparato estatal, sino que demanda la colaboración solidaria de los particulares, materializada en el deber de contribuir al gasto público como expresión del principio de solidaridad fiscal (Cfr. STC Exp. 00007-2015-PI/TC). Este deber trasciende las obligaciones sustantivas (pago de tributos), abarcando deberes formales y de colaboración, como es el caso de la entrega de información o la propia facturación electrónica, anclados en los principios de capacidad contributiva, igualdad vertical y solidaridad.

En este marco, medidas como la bancarización, el impuesto a las transacciones financieras (ITF) y mecanismos de formalización encuentran sustento constitucional en la necesidad de asegurar recursos para los fines sociales del Estado (cfr. STC 00025-2010-PI/TC), pese a percibirse como cargas. El Tribunal Fiscal, por su parte, ha precisado⁴ que tratamientos diferenciados —como prórrogas por desastres naturales— solo se justifican ante situaciones objetivamente distintas, armonizando el deber de contribuir con la igualdad material y la proporcionalidad en el derecho administrativo sancionador tributario.

4. Las bases constitucionales y la constitucionalización del derecho administrativo

El proceso de **constitucionalización del derecho administrativo** transforma la Constitución en parámetro directo e inmediato para la actuación administrativa cotidiana. Ello se advierte, por ejemplo, cuando se reconoce que en casos de manifiesta inconstitucionalidad la Administración no solo puede, sino que debe dejar de aplicar una norma infraconstitucional viciada, recurriendo directamente al texto constitucional para resolver el caso concreto.

Los artículos 43, 44, 45 y 51 de la Constitución Política del Perú estructuran las bases constitucionales del derecho administrativo peruano. Revisemos rápidamente el contenido específico de cada artículo.

- **Artículo 43.** Define el Estado social y democrático de derecho, estableciendo la organización general del poder público y los fines esenciales del Estado.
- **Artículo 44.** Enumera los deberes primordiales del Estado —como garantizar derechos fundamentales, paz y orden interno—, que orientan directamente la acción administrativa.
- **Artículo 45.** Limita el ejercicio del poder público a la Constitución y la ley, impidiendo arbitrariedades administrativas.
- **Artículo 51.** Consagra la supremacía constitucional, con prevalencia sobre toda norma infraconstitucional y obligatoriedad inmediata en la actuación estatal.

Esta arquitectura se refuerza con el artículo 39° de la Constitución Política⁵ y la jurisprudencia constitucional (e.g., STC Exp. 00014-2007-PI/TC), que vincula directamente la Administración a la Constitución. Así, el derecho administrativo peruano adquiere una dimensión garantista: organización, procedimientos y potestades deben interpretarse conforme a derechos fundamentales y principios del Estado social y democrático de derecho, especialmente en el derecho administrativo sancionador Tributario.

⁴ En este punto recomendamos la lectura de la RTF N.° 18754-1-2013.

⁵ El cual regula el estatuto básico del funcionario público.

Siguiendo esta línea de pensamiento, apreciamos la opinión de DEVOLVÉ, quien indica que

La Constitución determina la organización y la acción administrativa —en consecuencia, el derecho específico— de su organización y acción. No se limita a establecer órganos y a regular sus relaciones, sino que determinará ahora su rol y la manera de ejercerlo con mucha más fuerza que antes, así como los límites y las obligaciones que derivan del reconocimiento de los derechos y libertades de los ciudadanos; en esos términos, el derecho administrativo aparece como [...] Derecho Constitucional concretizado.⁶

Conforme al planteamiento del profesor RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, se precisa lo siguiente:

“Hoy en día existe importante consenso en el sentido que las infracciones y sanciones administrativas en materia tributaria se encuentran reguladas por un bloque normativo (principios y normas) que forma parte del derecho administrativo contravencional que, a su vez, se ubica dentro de la rama del derecho administrativo. Este derecho administrativo contravencional se ocupa de los hechos ilícitos que afectan a las actividades de la Administración Pública en la parte que procuran el bienestar social.

La consecuencia práctica de este planteamiento es que, en ausencia de normas de aquella parte de nuestro Código Tributario que se refiere a las infracciones y sanciones tributarias, corresponde la inmediata remisión al derecho administrativo y no al derecho penal. Más exactamente, procede la inmediata remisión a la Ley N.° 27444 donde se encuentran las normas generales sobre infracciones y sanciones administrativas. En este sentido, del numeral 2 del artículo 247 de la Ley N.° 27444 se desprende que las disposiciones que tiene previstas este dispositivo legal en materia sancionatoria y sanciones administrativas de tipo tributario.⁷

5. La ley del procedimiento administrativo general y la potestad sancionadora

En el plano infraconstitucional, la **Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)** juega un papel central en la concreción del Estado de Derecho en la actividad administrativa. Su Título Preliminar recoge valores constitucionales vinculados al respeto de la persona humana y tiene un efecto irradiador sobre los procedimientos especiales: las normas sectoriales no pueden establecer condiciones menos favorables para los administrados que las previstas en la LPAG, y los reglamentos deben respetar los principios, derechos y deberes procedimentales allí reconocidos.

Este enfoque adquiere especial relevancia en relación con la **potestad sancionadora administrativa**, cuyo régimen de principios se concentra en el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Entre los principales principios aplicables se encuentran:

- **Legalidad.** Solo se puede sancionar conductas previstas previamente en norma con rango de ley.
- **Debido procedimiento.** la sanción debe ser resultado de un procedimiento que respete defensa, contradicción, plazos y motivación.

⁶ DEVOLVÉ, Pierre. “La actualidad de la teoría de las bases constitucionales del derecho administrativo”, en A. MONTAÑA PLATA y A. OSPINA GARZÓN, *La Constitucionalización del derecho administrativo - XV Jornadas Internacionales de Derecho administrativo*, p. 697. Universidad Externado de Colombia.

⁷ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, *Derecho tributario peruano. Principios y fundamentos*, vol. 1, 3.ª ed., Lima: Palestra, 2025, p. 641.

- **Razonabilidad y proporcionalidad.** La sanción debe guardar relación con la gravedad de la infracción, los daños causados y la conducta del infractor.
- **Tipicidad.** La conducta sancionada debe encajar exactamente en la descripción normativa.
- **Irretroactividad** de las normas más gravosas, salvo aplicación retroactiva de la norma más favorable.
- **Non bis in idem.** Prohibición de sancionar dos veces el mismo hecho.
- **Culpabilidad.** Presunción de licitud y principio de causalidad, entre otros.

Estos principios ubican a la potestad sancionadora como manifestación del *ius puniendi* estatal, pero sometida a límites materiales y procedimentales que impiden la arbitrariedad. El derecho administrativo sancionador, y dentro de él el derecho tributario sancionador, no pueden concebirse como espacios inmunes al control constitucional, sino como ámbitos en los que se proyectan, con matices, los principios propios del Derecho Penal.

Tengamos en cuenta que el propio Tribunal Constitucional ah señalado en su **Sentencia N.º 2050-2002-AA/TC** lo siguiente: “Que los principios de Culpabilidad, Legalidad, Tipicidad, entre otros constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no solo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el derecho administrativo sancionador”⁸.

En esta misma línea, debemos precisar que la SUNAT y el Tribunal Fiscal deben garantizar tutela efectiva en multas, evitando analogías en perjuicio del contribuyente y priorizando el deber de contribuir razonable.

6. Derecho tributario sancionador: especialización del derecho administrativo sancionador

El **derecho tributario sancionador** constituye la rama del derecho tributario que regula la reacción del Estado frente a infracciones a obligaciones fiscales: omisiones, declaraciones inexactas, incumplimiento de deberes formales, entre otras. Su finalidad es asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, proteger el interés financiero público y garantizar la igualdad ante las cargas públicas, mediante sanciones mayoritariamente de naturaleza pecuniaria.

Desde el punto de vista dogmático, se le considera una **manifestación sectorial del derecho administrativo sancionador**: comparte los mismos fundamentos (*ius puniendi* administrativo) y principios (legalidad, tipicidad, culpabilidad, non bis in idem, proporcionalidad, etc.), pero operando en el ámbito específico de la tributación. El Código Tributario peruano recoge esta conexión al establecer principios de la potestad sancionadora en su artículo 171 y al regular tipologías de infracciones y sanciones, mientras que la Ley del Procedimiento Administrativo General se aplica de manera supletoria en aquello no previsto expresamente.

La jurisprudencia constitucional ha reiterado que los principios inspiradores del orden penal se proyectan —con las modulaciones propias del ámbito administrativo— al campo sancionador tributario. De allí que decisiones del

⁸ Si se desea revisar el texto completo de esta sentencia se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>

Tribunal Constitucional hayan enfatizado que la sanción, sea penal o administrativa, debe sustentarse en responsabilidad subjetiva; es decir, en dolo o culpa del infractor, y no en una responsabilidad puramente objetiva.

Sin embargo, criterios del Tribunal Fiscal como la **RTF N.º 12988-1-2009**⁹ mantienen infracciones objetivas, como es el caso de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos, evidenciando tensiones entre diseño normativo recaudatorio y exigencias garantistas del Estado Constitucional de Derecho.

El profesor DANÓS ORDÓÑEZ precisa lo siguiente:

[...] el ordenamiento jurídico administrativo peruano prohíbe tajantemente que las entidades de la Administración Pública puedan imponer sanciones directas o de plano que no hayan sido producto de un procedimiento administrativo sancionador en el que se haya dado oportunidad al imputado para poder exponer y presentar lo que considere conveniente para su defensa.¹⁰

Es más, al efectuar una revisión de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1311, norma que modificó diversos artículos al Código Tributario, se observa un texto que hace referencia a la no aplicación de disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General a las reglas del Código Tributario, específicamente a los principios de la potestad sancionadora administrativa contenidos en el texto del artículo 230 de la citada Ley.

El referido texto indica lo siguiente:

QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N.º 1272

7. Principios del procedimiento sancionador tributario

La aplicación concreta del derecho tributario sancionador se articula en torno a un conjunto de principios de rango constitucional y legal, cuya comprensión resulta clave para la práctica:

- **Debido proceso.** El contribuyente tiene derecho a un procedimiento previo, contradictorio y motivado antes de la imposición de cualquier sanción. Esto se traduce

⁹ Si desea revisar el texto completo de esta jurisprudencia, debe ingresar a la siguiente dirección web: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_12988.pdf

¹⁰ DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge, La regulación del procedimiento administrativo sancionador en el Perú, en *Revista de Derecho Administrativo*, N.º 17, 2019, p. 31. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/articlovew/22164>

en la posibilidad de acceder al expediente, presentar descargos y utilizar los recursos impugnatorios previstos.

- **Legalidad.** No hay sanción sin ley previa. La infracción debe estar descrita en norma vigente al momento de los hechos y la Administración no puede crear sanciones ni agravar las existentes mediante disposiciones infralegales.
- **Tipicidad.** La conducta sancionada debe coincidir con el tipo infractor; no basta una aproximación genérica. La imprecisión normativa o la aplicación extensiva de tipos en perjuicio del administrado contraviene este principio.
- **Non bis in idem.** Prohíbe sancionar dos veces el mismo hecho bajo el mismo fundamento. Ello obliga a diferenciar claramente entre hechos distintos y a evitar la duplicidad de sanciones por un único comportamiento.
- **Irretroactividad.** Las normas sancionadoras más gravosas solo pueden aplicarse a hechos posteriores a su vigencia, mientras que las más favorables pueden extenderse retroactivamente en beneficio del infractor.
- **Proporcionalidad y razonabilidad.** La sanción debe ser adecuada y necesaria en relación con la infracción, evitando respuestas desmedidas frente a incumplimientos de escasa entidad o producto de errores no gravemente reprochables.
- **Presunción de inocencia y presunción de licitud.** Corresponde a la Administración acreditar la infracción; el contribuyente no tiene que demostrar su inocencia. La falta de pruebas suficientes o contradictorias debe conducir a la no imposición de sanción.

La Ley del Procedimiento Administrativo General sistematiza estos principios en su artículo 230 y el Código Tributario los incorpora¹¹, de modo que cualquier actuación de la Administración Tributaria que prescinda de ellos se aparta del estándar constitucional exigible¹².

8. Fuentes del derecho tributario sancionador y articulación normativa

Las **fuentes del derecho tributario sancionador** se insertan en el sistema de fuentes del derecho tributario en general:

- **Constitución Política.** Fija límites al poder tributario y al *ius puniendi* (legalidad, igualdad, debido proceso, non bis in idem, irretroactividad sancionadora).
- **Tratados internacionales.** En la medida en que incidan sobre garantías procesales y derechos humanos, influyen en la interpretación de la potestad sancionadora.
- **Leyes tributarias y normas de rango equivalente.** Código Tributario, Ley del Impuesto a la Renta, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Ley de Tributación Municipal, entre otras.
- **Normas reglamentarias.** Decretos supremos, resoluciones de superintendencia y otras disposiciones administrativas, siempre subordinadas a la ley.
- **Jurisprudencia.** Decisiones del Tribunal Constitucional, resoluciones del Tribunal Fiscal y criterios administrativos que orientan la aplicación práctica de las normas.

¹¹ Recomendamos la lectura del artículo 171 del Código Tributario. 1 del Código Tributario, el cual considera los principios de la potestad sancionadora.

¹² Dentro de este esquema también podría considerarse a la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1311, citada en párrafos arriba.

- **Doctrina.** Aportes de la literatura especializada que contribuyen a perfilar conceptos y principios.

El derecho administrativo sancionador ofrece el **marco general**, mientras que el derecho tributario sancionador constituye su **especialización sectorial**. En la práctica, ello supone que la SUNAT y las demás administraciones tributarias aplican sus potestades sancionadoras dentro de procedimientos administrativos que deben respetar tanto las reglas específicas del Código Tributario como los principios y garantías procedimentales contenidos en la LPAG y en la Constitución.

9. Estado de derecho, administración pública y potestad sancionadora: una síntesis

En un Estado social y democrático de derecho, la **Administración Pública** no solo está llamada a ejecutar la ley, sino a concretar los fines constitucionales ligados a la dignidad humana, la justicia social y el bienestar general. Ello exige una actuación sometida a la Constitución y al resto del ordenamiento, sujeta a control judicial y constitucional, y guiada por principios que impiden la arbitrariedad.

En el ámbito tributario, esta visión se traduce en un **derecho tributario sancionador** que, sin perder de vista la necesidad de asegurar recursos para el cumplimiento de las funciones estatales, debe desplegar su *ius puniendi* dentro de márgenes estrictos de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad. La tensión entre enfoques objetivos y garantistas en la configuración de las infracciones tributarias no es un simple debate técnico, sino un indicador de la profundidad con la que el Estado de Derecho se materializa en la relación entre Administración y contribuyente.

En este punto apreciamos la opinión de GAMBIA VALEGA al indicar lo siguiente:

Resulta evidente que nuestro Código Tributario se muestra reticente a reconocer la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionador administrativo. Si bien, ya hemos dicho que tales principios no deben aplicarse en forma automática a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, sino que debe hacerse con los matices propios de la naturaleza que tiene cada ordenamiento (penal y administrativo), no cabe justificación alguna para mantener disposiciones abiertamente contrarias a la vigencia de tales principios. En efecto, nos encontramos ante garantías fundamentales de los contribuyentes que tienen reconocimiento constitucional, y como tales, su desconocimiento afecta las exigencias mínimas del Estado de Derecho. Está en manos del legislador ajustar el régimen sancionador (tributario) a las exigencias de un nuevo derecho administrativo democrático. La LPAG y la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ya dieron el primer paso. Esperamos los siguientes.¹³

El desafío impostergable radica en consolidar un régimen sancionador tributario armónico con un renovado derecho administrativo de corte democrático, donde la eficacia recaudatoria no se contraponga a la plena vigencia de los derechos fundamentales, sino que se entienda como conatural a ellos y, en definitiva, instrumental para legitimar la propia acción estatal.

¹³ GAMBIA VALEGA, César. "Algunas aplicaciones de los principios del derecho penal a la potestad sancionadora de la administración tributaria". Revista Bibliotecal 2003. Páginas 218 -227.