

## ¿ES CONSTITUCIONAL QUE LA IMPUGNACIÓN DE UNA SANCIÓN AGRAVE LA SITUACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES?

### *A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 1803-2004-AA/TC*

César M. Gamba Valega \*

*"(...) en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento (...) resulta nulo; y las normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa (...)"<sup>(1)</sup>.*

#### 1. LA IMPUGNACIÓN DE LA SANCIÓN COMO CIRCUNSTANCIA AGRAVANTE.

El artículo 185° del CT establece que si el Tribunal Fiscal desestima la apelación formulada contra una sanción de cierre temporal de establecimiento, la sanción a aplicar será el doble de la prevista en la resolución apelada. Lo mismo ocurre en el caso de la apelación presentada contra la sanción de comiso de bienes, en cuyo caso señala el precepto- la sanción se incrementa en una multa equivalente a 15% del precio del bien.

En el mismo sentido, el artículo 5°.2 de la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT y el artículo 8°.2 de la Resolución de Superintendencia N° 141-2004/SUNAT, mediante las cuales la SUNAT regula el Régimen de Gradualidad de las Sanciones, consagran como una causal de pérdida del régimen el hecho de haber impugnado la resolución que imponía la sanción, y haberse mantenido la misma en su totalidad por el órgano resolutor.

En todos los casos mencionados, pues, el ejercicio del derecho a recurrir constituye una circunstancia agravante de la situación del sujeto infractor, considerando que, de obtener una resolución desfavorable, la sanción aplicable sería incrementada sustancialmente. Se tratan, pues, de normas que "penalizan" al contribuyente por haber ejercido el legítimo derecho que le corresponde por impugnar una resolución que considera lesiona sus intereses legítimos.

Desde hace algún tiempo venimos afirmando que este tipo de disposiciones de carácter sancionador y otras

más- no se adecuan a las garantías mínimas de un Estado Democrático de Derecho como el que nuestro texto constitucional pretende instaurar. Por el contrario, vienen a colisionar directamente contra los principios del derecho penal, aplicables con diversos matices al régimen sancionador administrativo<sup>(2)</sup>.

Así, a modo de ejemplo, podemos citar como normas sancionadoras contrarias al texto constitucional, las siguientes:

- El artículo 165° del Código tributario, al intentar consagrar una supuesta "objetividad" de las infracciones tributarias.

Con ello, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal vienen sosteniendo en forma reiterada que en materia sancionadora administrativa-tributaria la responsabilidad es objetiva, en tanto que se atiende exclusivamente al resultado de una conducta que vulnera una norma tributaria determinada-, sin interesar si al contribuyente se le pudo exigir una conducta distinta de la que realmente llevó a cabo. Lo cierto es que un sistema de responsabilidad objetivo en materia sancionadora tributaria como el que pretendería establecer el CT- vulnera garantías y derechos fundamentales, pues ya sabemos que nuestra Constitución exige que la responsabilidad sancionadora administrativa (tributaria) debe analizarse teniendo en cuenta los principios del Derecho Penal, en los que la culpabilidad cumple un papel importantísimo en la determinación del ilícito<sup>(3)</sup>.

\* Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid, Abogado de la Universidad de Lima.

<sup>1</sup> *Id.*, el Fundamento Jurídico 27 de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC.

<sup>2</sup> *Id.*, "Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria" (Primera y Segunda Parte), publicados en la Revista Análisis Tributario, núms. 189 y 190, de octubre y noviembre de 2003; así como "Algunas aplicaciones de los principios del derecho penal a la potestad sancionadora de la administración tributaria", en la Revista Bibliotecal, Edición Bicentenario 1804-2004, octubre de 2004.

<sup>3</sup> Recordemos que el Artículo VII del Título Preliminar del Código Penal establece que "La pena requiere la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva".

- El artículo 168° del Código tributario, al intentar consagrar la irretroactividad de las infracciones tributarias, aún cuando sea más beneficiosa para el infractor, pese a que el artículo 103° de la Constitución establece que *ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo*.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria resulta ser más coherente con los postulados constitucionales, pues no parece razonable que si la colectividad considera que, a partir de una fecha una conducta deba sancionarse en menor escala, por revelar un menor perjuicio para el fisco, por ejemplo-, a determinados sujetos se les aplique la sanción anterior, siempre y cuando ésta no haya quedado firme. Además de ello, resultaría irrazonable sostener que la retroactividad benigna sí se aplica para los delitos y las penas (ámbito penal), y no para ilícitos menores, como son las infracciones y las sanciones tributarias (ámbito sancionador administrativo).

- Los artículos 190° y 192° de nuestro Código tributario, al permitir expresamente que *las penas por delitos tributarios se apliquen sin perjuicio de (...) la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar*, contrariando abiertamente las exigencias de la prohibición del (*non bis in idem*); es decir, que una conducta pueda ser sancionada dos veces por lo mismo (en el ámbito penal y administrativo). Incluso dicha regulación permite que se tramiten en forma paralela los procedimientos penal y administrativo<sup>(4)</sup>.

A propósito de este tema, recientemente, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la inconstitucionalidad de las normas que disponen que la SUNAT pueda incrementar la sanción aplicada, en los casos en los que los contribuyentes hayan impugnado dicha resolución. Incluso, el Alto Tribunal ha exhortado a la SUNAT a adecuar el régimen sancionador a las exigencias mínimas que impone nuestro texto constitucional.

Es preciso indicar que el precedente citado es de obligado cumplimiento para todos los poderes del Estado incluyendo a la SUNAT y al Tribunal Fiscal-, habida cuenta que ha sido emitido por el "Supremo Intérprete del texto constitucional"<sup>(5)</sup>.

Veamos algunos fundamentos de la referida resolución.

## 2. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (EXPEDIENTE N° 1803-2004-AA/TC).

Se trata de un Proceso de Amparo seguido contra la SUNAT, por la aplicación de una sanción de multa aplicada por no otorgar comprobantes de pago-, cuya cuantía se incrementó en más del 300% por la impugnación de la sanción en la vía administrativa.

Es preciso indicar que el incremento de la sanción se debió a la pérdida de los beneficios derivados de la aplicación del Régimen de Gradualidad de la SUNAT, como consecuencia de la impugnación de la sanción en sede administrativa (artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 112-2001/SUNAT)<sup>(6)</sup>.

Precisamente, el Tribunal Constitucional enjuicia dicho dispositivo a partir del "derecho de defensa y, como parte de este derecho, el de recurrir las decisiones que causan agravio, así como la garantía constitucional de la prohibición de la reforma peyorativa en el marco de su ejercicio", llegando a las siguientes conclusiones:

- "El derecho de defensa implica la posibilidad de recurrir la decisión ante una instancia superior. El derecho al recurso constituye, de este modo, una manifestación concreta del derecho de defensa".
- "Si bien el derecho a la pluralidad de instancias en sede administrativa no puede expandirse como una exigencia siempre y para toda actuación de la Administración, como ocurre en el presente caso, la legislación infraconstitucional lo ha establecido y, en consecuencia, debe apreciarse como un derecho del ciudadano de ejercer una defensa adecuada y sin limitaciones de ningún orden, a efectos de preservar la vigencia de un proceso judicial debido y con todas las garantías del procedimiento administrativo, como lo ha establecido la Corte Interamericana de Derechos Humanos".
- "(...) no solo 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 respetar".
- "En el presente caso, el derecho de impugnar la decisión de la Administración o derecho de recurrir ha quedado sin contenido al establecerse con su ejercicio una sanción que, además de desproporcionada (...), ha terminado por conculcarlos, tras confirmarse la decisión de

<sup>4</sup> Recuérdese, por ejemplo, que la Ley N° 27335 redujo sustancialmente el monto de las sanciones aplicables en el ámbito tributario, permitiendo aplicar retroactivamente las (nuevas) sanciones rebajadas incluso a hechos cometidos con anterioridad a vigencia -, siempre que se cumplan con determinados requisitos establecidos por la Séptima Disposición Final y Transitoria. Ello es un claro supuesto de retroactividad benigna, cuyo sustento se encuentra en el artículo 103° del texto constitucional. No obstante ello, desde nuestro punto de vista, los requisitos fijados por el precepto no deben aplicarse, desde que la retroactividad benigna debe aplicarse sin restricciones.

<sup>5</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC, emitida el 25 de agosto de 2004.

<sup>6</sup> Cuya norma equivalente la encontramos en el artículo 5°.2 de la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT y en el artículo 8°.2 de la Resolución de Superintendencia N° 141-2004/SUNAT.

primera instancia. De este modo, el Tribunal opina que la aplicación de las disposiciones que autorizan dicha actuación a la Administración, resulta contraria al derecho constitucional de ejercitar los recursos pertinentes incluso en sede administrativa y, por tanto, violan también el derecho de defensa”.

- “De otro lado, también se ha violado, en este caso, una garantía judicial clásica que si bien se ha desarrollado en el ámbito penal, debe contemplarse como garantía extensible al procedimiento administrativo sancionador, sin ninguna reserva, en base a las consideraciones expuestas, pero, además, porque el poder coercitivo de la Administración supone una clara intervención de los derechos de los ciudadanos, a quienes el sistema jurídico no puede dejar desprotegidos en ningún caso”.
- “La prohibición de la reforma peyorativa o *reformatio in peius*, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Exp. 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia”.
- “En este sentido, este Tribunal declara que la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o *reformatio in peius* debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimiento administrativo sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación”.
- “En consecuencia, en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido (...) resulta nulo; y las normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa conforme se ha señalado en los párrafos precedentes”.
- “El establecimiento de mecanismos de gradualidad que, en este caso, opera como freno para la interposición de recursos y que en la práctica impide el acceso al Tribunal Constitucional, supone, desde esta óptica, también un mecanismo que imposibilita

la tutela jurisdiccional efectiva en el ámbito de la jurisdicción constitucional”.

Finalmente, el fallo culmina exhortando a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a efectos de que modifique el régimen sancionador respetando los derechos y principios constitucionales.

### 3. PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL Y POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Es sabido que la vulneración de las normas tributarias puede ser reprimida en el ámbito sancionador administrativo o en el ámbito penal. En el primer caso, la consecuencia es una sanción de carácter administrativo, aplicada por una Administración Tributaria que no puede consistir, en modo alguno, en la privación de la libertad.<sup>(7)</sup> Por el contrario, en el segundo caso, la sanción es aplicada por los órganos jurisdiccionales y, generalmente, consiste en la imposición de una pena privativa de la libertad.

Lo dicho denota que en ambos casos nos encontramos ante un *ilícito tributario* (administrativo o penal), cuyas diferencias son de carácter meramente formal, en la medida en que no pertenecen a su propia naturaleza. *Las infracciones tributarias, pues, gozan de la misma naturaleza que los delitos tributarios.*

Al respecto, merece recordarse que ya en el año 1962, el profesor SAINZ DE BUJANDA reconocía la *identidad ontológica* existente entre la *infracción administrativa* y el *delito tributario*, con las siguientes palabras:

“(…) las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica de las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales (...)”<sup>(8)</sup>.

Por tanto, la caracterización de una conducta como *ilícito administrativo* o como *ilícito penal* obedece estrictamente a razones de política legislativa y no a una diferente naturaleza. Así, el legislador calificará una conducta como “delito” o como “infracción” de acuerdo a los valores que quiera imprimir al sistema y, de acuerdo a ello, si considera que la afectación producida revela gravedad por la forma de comisión y el bien jurídico vulnerado, la tipificará como *delito* y sino, por el contrario, como *infracción administrativa*.

La consecuencia de lo dicho resulta evidente: *si el ilícito tributario (administrativo y penal) es un solo concepto, los principios reguladores aplicables en el*

<sup>7</sup> Vid., el artículo 230°.1 de la LPAC: *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, los que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de la libertad.*

<sup>8</sup> SAINZ DE BUJANDA, E. “*Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*”. Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 210.

*ámbito administrativo (infracción) y penal (delito) deben ser los mismos, pues ambos tienen origen en la misma potestad punitiva del Estado (ius puniendi).*

En ese orden ideas, el Tribunal Constitucional español (TCE) ha dejado establecido que *los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (...), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (...)*<sup>9)</sup>.

En nuestro país la potestad punitiva del Estado (administrativa y penal) encuentra sustento en el literal d) del numeral 24) del artículo 2º de la Constitución Política del Perú<sup>10)</sup>. Bien es cierto que, tradicionalmente, se ha reconocido que dicho precepto se encontraba referido únicamente al ámbito penal no al administrativo-; sin embargo, -como veremos luego- una reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido, en forma acertada, que dicho precepto también se encuentra referido al ámbito sancionador administrativo, adoptándose el criterio de la unidad de la potestad sancionadora del Estado y de la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito sancionador administrativo<sup>11)</sup>.

Por este motivo, no debe extrañar que los principios extraídos de la dogmática penal, tales como los de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, retroactividad benigna, causalidad, presunción de inocencia, derecho a no autoincriminarse, presunción de licitud y "non bis in idem", deban aplicarse a las infracciones y sanciones tributarias.

Bien es cierto que las exigencias que tales principios imponen en el *ámbito penal* no pueden ser las mismas que en el *ámbito sancionador administrativo*, sino que deben ser *matizadas* atendiendo a la distinta naturaleza que tienen ambos ordenamientos (penal y administrativo), así como a los valores constitucionales que se encuentran en juego en cada caso concreto. Ello hace extremadamente difícil establecer una regla general que determine las exigencias precisas en cada supuesto, por lo que habrá de estarse al juicio que se determine en cada caso.

Sin embargo, esta circunstancia no debe llevarnos a la conclusión por la cual en el ámbito sancionador administrativo, tales principios no gozan de amparo en el texto constitucional. Por el contrario, consideramos que los mismos constituyen valores fundamentales del ordenamiento constitucional que informan la producción de normas sobre la materia y que *vinculan* en forma

directa a la Administración Tributaria en cada una de sus actuaciones (sancionadoras). Por esta razón, los principios informadores de la potestad tributaria constituyen verdaderos *derechos fundamentales*, cuya exigencia puede ser invocada por los ciudadanos ante cualquier actuación administrativa normativa o reglamentaria- que no se adecúe a los mismos.

### 3.1 La posición de nuestro Tribunal Constitucional.-

El Tribunal Constitucional (TC) ha dejado sentada su posición respecto de los principios que según la Constitución- deben regular la potestad sancionadora de la Administración Pública en la sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril de 2003, mediante el cual se resolvió el recurso extraordinario presentado por un particular en un Proceso de Amparo.

En el citado proceso se solicitó al TC que declare inaplicable una Resolución Suprema, mediante la cual se resolvía pasar al recurrente de la situación de actividad a la de retiro por medida disciplinaria, por considerarla violatoria del derecho constitucional al debido proceso.

En la Sentencia, el Tribunal luego de pronunciarse en el sentido que las medidas disciplinarias aplicadas por la demandada constituyen verdaderas sanciones- deja sentada su posición por la cual, el principio de legalidad consagrado en el ordinal d) del inciso 24 del artículo 2º de la Constitución Política del Estado, no sólo resulta aplicable al derecho penal, sino también al derecho administrativo sancionador.

Para llegar a este razonamiento, el Alto Tribunal señala lo siguiente:

*"(...) es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador (...). Una de esas garantías es, sin lugar a dudas, que las faltas y sanciones de orden disciplinario deban estar previamente tipificadas y señaladas en la ley.*

*El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si ésta no está también determinada por la ley. Como lo ha expresado este Tribunal (...), el principio impone tres exigencias: la existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior*

9. Vid., entre otras, la STCE 18/1981, de 8 de junio.

10. *Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley.*

11. Es preciso anotar que el literal d) del numeral 24) del artículo 2º de la Constitución, al consagrar el *ius puniendi* del Estado, utiliza la locución "infracción punible" y no "delito", como si hace en otros preceptos (tales como los artículos 2º, 4º, 99º y 140º), de lo que se podría colegir que la intención del constituyente cuando menos en forma implícita fue la de hacer referencia al género (ilícito), y no a una de sus sub-especies (delitos).

al hecho sancionado (*lex previa*), y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (*lex certa*)<sup>12</sup>.

Como se puede apreciar, nuestro Tribunal Constitucional ha acogida la postura, según la cual nuestra Constitución exige que la potestad sancionadora de la Administración Pública deba respetar las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del Derecho Penal, dentro de los que se encuentran los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, entre otros.

Obviamente, el régimen sancionador que aplica la Administración Tributaria no puede ser una excepción a esta regla, resultando por tanto viciada de inconstitucionalidad cualquier norma y actuación administrativa que pretenda prescindir de forma injustificada de tales principios.

### 3.2 La posición de la Ley del Procedimiento Administrativo General.-

Los principios rectores de la potestad sancionadora administrativa se encuentran reconocidos por el artículo 230° de la LPAG, a saber: legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, causalidad, presunción de licitud, *non bis in idem*, entre otros.

No es difícil concluir que tales principios han sido extraídos del Derecho Penal<sup>13</sup>. En efecto, aún cuando ya sabemos que ello constituye una exigencia que deriva del propio texto constitucional, el legislador, pues, ha consagrado en normas con rango de ley, la posición según la cual, los principios *garantistas* del Derecho Penal también resultan aplicables a la potestad sancionadora de la Administración Pública.

No obstante ello, la aplicación de tales principios al ámbito administrativo no se encuentra ausente de matices, por lo que su consagración legal ha sido suficientemente

*ponderada* o *matizada* al tratarse de *ilícitos menores* si se nos permite la expresión. Sin embargo, ello no obsta para que los mismos constituyan un *límite* a la actuación de las administraciones públicas, así como una *garantía* esencial para los ciudadanos, en lo que se ha venido en llamar un *Derecho Administrativo democrático*.

En efecto, es preciso no olvidar que la aplicación de los principios del derecho penal al derecho sancionador administrativo constituye una exigencia constitucional, por lo que considerando la supremacía constitucional sobre la legislación ordinaria- cualquier disposición que intente desconocer los mismos, debe ser expulsada del ordenamiento jurídico por inconstitucional.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que la Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG derogó expresamente *"todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos (...) cuya especialidad no resulta justificada por la materia que rijan (...)"*.

En tal sentido, considerando que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria no debería implicar una «especificidad» que justifique de manera razonable, apartarse del patrón general aplicable a las demás entidades administrativas, consideramos que ya no por una cuestión de naturaleza constitucional- sino sólo por un asunto de simple jerarquía normativa, las normas del Código tributario que se aparten de tales principios, se encontrarían derogadas.

*Por tanto, consideramos que las normas que regulan la potestad sancionadora de la Administración Tributaria contenidas en el Código tributario y en otros dispositivos, que se aparten con carácter absoluto de los principios contenidos en la LPAG, habrían dejado de tener vigencia, tanto por aplicación del principio de jerarquía normativa, como por la supremacía de la Constitución sobre la legislación ordinaria*<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Una posición similar también fue sostenida por el TC en la Sentencia recaída en el Expediente N° 274-99-AA/TC, de fecha 10 de agosto de 1999. En esta se señala que el principio de legalidad y la prohibición de la analogía en materia penal *"no constituyen garantías procesales constitucionalmente reconocidas que puedan resultar aplicables únicamente en el ámbito de los procesos de naturaleza penal, sino que por extensión, constituyen también garantías que deben observarse en el ámbito de un procedimiento administrativo disciplinario y, en general, de todo procedimiento de orden administrativo público o privado- que se pueda articular contra una persona"* (el subrayado es nuestro).

<sup>13</sup> En efecto, en un artículo publicado en julio de 1995, el Presidente de la Comisión encargada de elaborar el Anteproyecto de la LPAG, se pronunció sobre el reconocimiento de determinados "principios de orden constitucional o extraídos del ordenamiento administrativo y penal ordinario, que (...) resultan aplicables a todas las manifestaciones de la potestad sancionadora de la administración pública". *Vid.*, a JORGE DANÓS ORDÓÑEZ, *Notas acerca de la potestad sancionadora de la Administración Pública*, en *Ius et Veritas*, Año V, núm. 10, pp. 149 y ss.; específicamente, pp. 152 y ss.

<sup>14</sup> Es lamentable, pero pese a que la posición del TC y de la LPAG fijan principios de ineludible cumplimiento por parte del Tribunal Fiscal, dicho órgano resolutor se muestra reticente a aplicar los principios del procedimiento sancionador derivados de dicha doctrina. Así, por ejemplo, en la Resolución N° 00735-1-2005 de fecha 04 de febrero de 2005, se puede leer lo siguiente: *"que (...) las garantías recogidas en el Código Tributario para los deudores tributarios no necesariamente existen en todos los procedimientos administrativos que pretende regular la Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que normalmente bajo su ámbito los recursos de apelación son resueltos por un superior jerárquico dentro de la misma entidad y se exige el pago previo de la deuda reclamada, contexto en el cual se hace impredecible la existencia de un procedimiento sancionador antes de la sanción"*. Como se puede apreciar, en este caso el TF confunde el derecho de defensa que se ejerce durante el procedimiento, y aquel que debe ejercerse una vez concluido el mismo. *Vid.*, artículos 2° y 139° 14 de la Constitución Política del Perú.

#### 4. CONCLUSIONES.

Es preciso que el régimen sancionador tributario se adecúe a las exigencias y garantías de carácter constitucional. Así, lo viene exigiendo el Tribunal Constitucional. Está en manos del legislador y de la SUNAT, en el caso del Régimen de Gradualidad- ajustar el régimen sancionador (tributario) a las exigencias de un nuevo *derecho administrativo democrático*.

Mientras ello ocurra, la Administración Tributaria debe abstenerse de incrementar el monto de cualquier sanción por la interposición de algún recurso, pues ello constituye una *lesión* al derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente. En efecto, la interposición de un recurso no puede importar una situación *peor* que la anterior a la presentación del mismo. Por lo demás, éste es el sentido de los artículos 187°.2 y 237°.3 de la LPAG, aplicables supletoriamente a los procedimientos administrativos.