

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA: UN TEMA NO ZANJADO EN EL
ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Ronald Jesus Izquierdo Salazar

ASESORA

Renee Antonieta Villagra Cayamana

LIMA – PERÚ

Enero, 2021

DEDICATORIA

A mis padres y hermano, por la educación y valores inculcados, y el apoyo incondicional
brindado.
Un agradecimiento a mis asesores por compartir sus conocimientos.

Ronald Izquierdo



RESUMEN

En el presente trabajo de investigación se aborda la problemática respecto a la aplicación del principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador tributario, dado que se trata de una discusión que, a nuestra consideración, aún no se encuentra resuelta, pues si bien la SUNAT y el Tribunal Fiscal reiteradamente han señalado que este principio no resulta aplicable al ámbito sancionador tributario, ello no ha sido así en la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial, que han reconocido la aplicación de este principio. En ese sentido, lo que se busca plantear es que, a pesar de lo dispuesto en el artículo 168° del Código Tributario y la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo No. 1311, en realidad existen diversas razones por las que este principio resultaría plenamente aplicable. Es así que, atendiendo (i) a los límites del *ius puniendi* del estado, (ii) a las reglas de interpretación normativa de las leyes y la Constitución Política del Perú, (iii) al derecho fundamental a la igualdad, (iv) a las normas tributarias de países de Latinoamérica, (v) a la normativa tributaria nacional, (vi) a la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial y (vii) a que existen supuestos no contemplados en el artículo 168° del Código Tributario; es que podemos concluir que, este tema aún no ha sido zanjado, pues el principio de retroactividad benigna no se sustenta únicamente en normas de jerarquía legal, sino que también tiene un sustento Constitucional.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE	2
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	4
1. Tema y problema:	4
2. Hipótesis:	7
3. Objetivos	9
3.1. Objetivo Principal.....	9
3.2. Objetivo Complementario	10
4. Enfoque metodológico:.....	10
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	12
1. Aplicación de las normas en el tiempo	13
1.1. Sobre el principio de retroactividad benigna.....	14
1.2. Sobre el principio de retroactividad benigna en el ámbito tributario	15
2. La potestad sancionadora:.....	17
3. Interpretación de las normas:.....	21
4. Teorías de Interpretación Constitucional – Principios Constitucionales de Interpretación	25
5. Legislación comparada que admite la retroactividad benigna en materia tributaria	28
6. La igualdad como derecho fundamental que sustenta la aplicación de la retroactividad benigna.....	32
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	39
1. Resoluciones del Tribunal Fiscal que desconocen la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria:.....	45
2. Sentencia de casación No. 2448-2014 Lima que reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria	48
3. Otras sentencias del Poder Judicial respecto a la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria:.....	50
4. Conclusión del problema	54
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	55
1. Sobre la modificación de la Constitución de 1979.....	56
2. Ejemplos de normas con efectos retroactivos en favor de los contribuyentes.....	60
2.1. Régimen de gradualidad	60
2.2. Modificaciones de las tablas de infracciones y sanciones	61

2.2.1. Decreto Legislativo No. 953	61
2.2.2. Decreto Legislativo No. 1311	61
2.3. Cobro de costas y gastos por aplicación de sanciones no pecuniarias.....	62
2.4. Aplicación de intereses moratorios por excesiva demora en resolver.....	62
3. Sobre la autonomía del Derecho Tributario:	63
4. Sobre la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria .	65
Conclusiones	70
Propuestas	72
Referencias Bibliográficas	73



CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. Tema y problema:

“El principio de retroactividad benigna: un tema no zanjado en el ámbito sancionador tributario.”

El problema planteado en el presente trabajo gira en torno al principio de retroactividad benigna y su aplicación en el ámbito sancionador tributario, pues si bien en la actualidad se podría plantear que en el ámbito tributario este principio no resultaría de aplicación por expresa disposición del artículo 103° la Constitución Política del Perú (en adelante, la “Constitución”) y del artículo 168° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF (en adelante, “Código Tributario”), no obstante, conforme se desarrollará en el presente trabajo de investigación, no resulta ser un tema totalmente zanjado dado que existen posiciones contrarias a nivel administrativo y judicial.

De la revisión del artículo 168° del Código Tributario se aprecia que el principio de retroactividad benigna no resulta aplicable para la reducción o supresión de sanciones, cuando estas se encuentren en trámite o ejecución. Y a la luz de esta disposición normativa se puede plantear los siguientes cuestionamientos: ¿Qué ocurre en los casos en los que la sanción no se encuentre en trámite o ejecución?, ¿el principio de retroactividad benigna no resulta aplicable bajo ningún supuesto?, ¿será acaso que, la no aplicación de este principio tiene respaldo constitucional?, ¿resulta correcto limitarse a la literalidad de las normas legales y constitucionales?

Al respecto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, “SUNAT”) y el Tribunal Fiscal vienen considerando que el principio de retroactividad benigna no resulta aplicable al ámbito sancionador tributario bajo ningún supuesto.

En efecto, la SUNAT viene señalando que el principio de retroactividad benigna se encuentra limitado a las infracciones de naturaleza administrativa, y en el caso de infracciones tributarias

este principio no resulta aplicable por expresa disposición del artículo 168° del Código Tributario (Informe No. 36-2017-SUNAT, Informe No. 138-2018-SUNAT, entre otros).

Por su parte el Tribunal Fiscal, por citar solo algunos ejemplos, mediante las Resoluciones Nos. 08488-A-2017, 01550-4-2017 y 05417-4-2017 ha señalado que no resulta aplicable el referido principio, por estar prohibida por expresa disposición del Código Tributario; en esta última resolución incluso se agrega que la retroactividad benigna se encuentra prohibida por mandato constitucional, refiriéndose al artículo 103° de la Constitución.

A su vez, tenemos que con fecha 21 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo No. 1272 que, modificando el artículo 229° de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que los dispositivos legales recogidos en el capítulo referido a la potestad sancionadora (donde se reconoce la retroactividad benigna) son de aplicación a los procedimientos especiales haciendo referencia expresa a los procedimientos tributarios.

Sin embargo, con fecha 30 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo No. 1311 que modifica el Código Tributario, en la que mediante su Quinta Disposición Complementaria Final se estableció que lo dispuesto en el artículo 230° de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, (en adelante, “LPAG”) no resulta aplicable en materia tributaria. Esto es, se declaró que los principios que limitan la potestad sancionadora reguladas en la referida ley administrativa no son aplicables cuando la Administración Tributaria ejerce su potestad de sancionar.

Con motivo de la publicación del Decreto Legislativo No. 1311, tanto la SUNAT, mediante Informe No. 51-2019-SUNAT, y el Tribunal Fiscal, en resoluciones emitidas a partir del año 2018 (como, por ejemplo, la Resolución No. 06874-8-2018), se han amparado en esta Quinta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo No. 1311, para sostener que el principio de retroactividad benigna no es aplicable en materia tributaria.

Ahora bien, es posible que se llegue a considerar que con la disposición normativa citada (Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1311) quedó zanjada la

discusión en cuanto a la aplicación del principio de retroactividad benigna en los supuestos no contemplados en el artículo 168° del Código Tributario y que no habría lugar a cuestionamiento respecto de su carácter constitucional. No obstante, no se debe dejar de tener en cuenta el raigambre constitucional del principio de retroactividad benigna, ya que, su vigencia no descansa en el tenor de una norma con rango de ley (LPAG), sino que este principio, así como los demás principios que delimitan la potestad sancionadora de la administración pública, tienen una base constitucional tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional cuando en la sentencia recaída en el Expediente No. 2050-2002-AA/TC reconoció la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito administrativo sancionador.

En adición a lo anterior, cabe precisar que, la Quinta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo No. 1311 señala que son de aplicación los principios establecidos en el artículo 171° del Código Tributario y los principios allí descritos no constituyen una lista cerrada, ya que como se podrá apreciar, se dispone la aplicación de otros principios limitantes de potestad sancionadora.

Asimismo, para concretizar aún más la discusión, damos cuenta que con fecha de 31 de agosto de 2017 se publicó la Sentencia de Casación No. 2448-2014 Lima emitida por la Sala de Derecho Constitucional Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la que se estableció, entre otros criterios, que lo dispuesto por el artículo 103° de la Constitución no debe ser interpretado de forma literal, por lo que, en resguardo al derecho fundamental a la igualdad, el principio de retroactividad benigna no solo debe ser aplicable en el ámbito penal sino también en el sancionador tributario.

En ese sentido, se aprecia que, la discusión no ha sido aún resuelta, sino por el contrario se ha extendido a los procesos judiciales. Y de acuerdo a lo que se irá desarrollando en el presente trabajo de investigación, la discusión no tiene que resolverse necesariamente con una modificación normativa, solicitando la inaplicación del artículo 168° del Código Tributario o sugiriendo una reforma constitucional, pues estas, consideramos, son medidas extremas; una solución más viable es darle atención, pues muy pocas veces se hace, a las reglas de interpretación jurídica.

2. Hipótesis:

De una interpretación limitada en la literalidad del artículo 168° del Código Tributario se podría llegar a concluir que esta norma ha proscrito la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, incluso de su propio título podemos apreciar que establece como regla la irretroactividad de las normas sancionadoras. Y lo mismo podríamos considerar respecto a lo establecido en el artículo 103° de la Constitución, que la retroactividad benigna solo está limitado a materia penal.

Sin embargo, también se puede apreciar del artículo 168° del Código Tributario que el principio de retroactividad benigna no es aplicable cuando se trate de sanciones que se encuentren en trámite o ejecución, pero no contiene disposición alguna respecto a los casos en las que la sanción no se encuentre en trámite o ejecución. Lo que nos lleva a considerar que, contrario *sensu*, en los casos en los que la sanción no se encuentre en trámite ni ejecución el principio de retroactividad benigna será plenamente aplicable, como ocurriría, por ejemplo, cuando se incurre en una infracción, pero la administración todavía no la ha determinado, o cuando ya se emitió la resolución de multa o de sanción y esta ha sido impugnada administrativamente frenando su ejecución.

En ese orden de ideas, podríamos considerar como primer paso que, el artículo 168° del Código Tributario no ha proscrito la aplicación de la retroactividad en todo supuesto, recordemos que el Código Tributario no ha prohibido la aplicación de otros métodos de interpretación que no sea la literal, sino por el contrario ha reconocido la aplicación de todos los métodos que resulten aplicables, según se aprecia en la Norma VIII de su Título Preliminar; y de igual forma, en la Norma IX se reconoce la aplicación de principios del Derecho Administrativo en lo no previsto en la norma tributaria.

Asimismo, tampoco debería considerarse que la aplicación del principio de retroactividad benigna es contraria a lo dispuesto en la Constitución, pues si bien señala en su artículo 103° que este principio solo es aplicable en materia penal, cabe precisar que tomar esta interpretación de forma definitiva es contrario a la naturaleza normativa de la Constitución, dado que, no se trata de una norma que responda a la lógica de subsunción normativa, sino que tiene sus propios principios

de interpretación (Tribunal Constitucional, 2005, Expediente No. 5854-2005-PA/TC). Por lo que, limitarse a una interpretación literal de las disposiciones constitucionales implicaría desconocer su naturaleza.

En ese sentido, debemos tener en cuenta que una interpretación coherente con los principios de interpretación constitucional, con especial énfasis en los principios de unidad de la Constitución y concordancia práctica, es aquella que busque no vulnerar ni contravenir derechos y principios contemplados en la Constitución.

Lo anterior toma vital importancia, por cuanto uno de los principales fundamentos por los que se plantea que el principio de retroactividad benigna sea aplicable en materia sancionadora administrativa, es la tutela del derecho fundamental a la igualdad (Nieto. 2002, p. 239).

En ese orden de ideas, debemos precisar, también, que la facultad de imponer penas o sanciones es expresión de la Potestad Sancionadora del Estado, siendo que, esta potestad es única, independientemente de si se trata de materia penal o administrativa, y por ello mismo es que los principios que la delimitan son de aplicación tanto a nivel penal como sancionador administrativo, y así lo ha advertido el Tribunal Constitucional en el segundo párrafo del fundamento 8 de la sentencia recaída en el Expediente No. 2050-2002-AA/TC, precisando que se tratan de garantías básicas que todo ciudadano pasible de sanción tiene.

Lo anterior viene reforzado al hecho que la sanción y las penas no tienen ninguna diferencia sustancial, ya que las sanciones (producto de infracciones) y las penas (producto de los delitos) tienen una diferencia solamente formal, y esta es en relación a la autoridad que las impone, la Administración en las sanciones y los tribunales penales en las penas¹; por lo que, no existe base alguna para una distinción en torno a la naturaleza jurídica de estas instituciones (García de Enterría & Fernández, 2001, p. 161). Y justamente, esta falta de diferencias sustanciales

¹ Consideramos que no podría plantearse como diferencia sustancial el tipo de sanción, ya que, si bien en el ámbito penal se regula la pena privativa de libertad, el Código Penal establece otros tipos de penas como por ejemplo las multas o las penas limitativas de derechos.

fundamenta la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal al ámbito sancionador administrativo (Pérez, 2000, p. 297).

En suma, una interpretación literal del artículo 168° del Código Tributario y del artículo 103° de la Constitución, puede llevarnos a no tomar la incidencia que estas normas pueden generar en los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A su vez, cabe advertir que la normativa tributaria comparada de América Latina como Colombia, Chile, Ecuador, Uruguay, Bolivia, Venezuela y México, han reconocido el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, lo que evidencia que lo planteado en el presente trabajo de investigación no resulta ajeno a la normativa comparada de los países vecinos.

Por último, cabe advertir que el concepto de autonomía del Derecho Tributario no debiera ser óbice para considerar aplicable el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, ello en la medida que la autonomía no implica autarquía, más aún cuando la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece la complementariedad con otras normas distintas a las tributarias y principios del Derecho Administrativo. En el mismo sentido, respecto a la intención del constituyente al modificar la Constitución de 1979 (que reconocía la aplicación retroactiva de las normas tributarias más favorables), cabe precisar que, del diario de debates de la Constitución vigente de 1993 no se observa discusión alguna respecto al ámbito sancionador tributario, siendo que incluso se ha planteado la reforma de esta Constitución reconociendo la aplicación del principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador tributario.

En ese orden de ideas es que se considera que el principio de retroactividad benigna no resulta ser un principio realmente relegado del ámbito sancionador tributario, existiendo controversias y razones suficientes para reconsiderar o sostener su aplicación en dicho ámbito.

3. Objetivos

3.1. Objetivo Principal

El objetivo principal del presente trabajo de investigación es demostrar que la aplicabilidad del principio de retroactividad benigna no es un tema zanjado en el ámbito tributario, al menos no en el sancionador tributario.

Asimismo, y sin perjuicio del análisis normativo que se efectuará en el presente trabajo, también se plantea como objetivo identificar el razonamiento jurídico efectuado por el Tribunal Fiscal que sostiene la no aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria y, por otro lado, lo que al respecto ha señalado el Poder Judicial, que ha amparado la aplicación de este principio en ciertos supuestos. Y en ese orden de ideas, centraremos nuestro análisis, en la incidencia que estas dos posiciones tienen respecto a la Constitución.

3.2. Objetivo Complementario

Como objetivo complementario planteamos que la interpretación de las normas no se agota en la mera literalidad, ni cabe limitarse a los métodos de interpretación para las normas legales, sino planteamos una interpretación que pretenda buscar una integridad no solo entre las normas legales sino también en conjunto con la Constitución, es decir, de conformidad con todo el Ordenamiento Jurídico. Esto es, que en la creación e interpretación normativa se debe procurar la unidad del Ordenamiento Jurídico la cual comprende no solo las normas legales y las de inferior jerarquía, sino también nuestra Constitución y los derechos y principios que esta consagra.

4. Enfoque metodológico:

En el presente trabajo de investigación se utilizan los enfoques metodológicos de argumentación jurídica constitucional y el enfoque jurisprudencial.

Mediante el presente trabajo de investigación se pretende efectuar un análisis normativo y doctrinario, respecto al principio de retroactividad benigna en materia sancionadora, para observar sus implicancias en las disposiciones constitucionales y si existen razones fundadas para sostener que este principio se encuentra totalmente prohibido al ámbito sancionador tributario. Asimismo, resulta necesario recurrir al enfoque jurisprudencial ya que, a partir de la jurisprudencia emitida

por el Tribunal Fiscal se aprecia que esta entidad administrativa se ha mantenido firme en prohibir la aplicación del principio de retroactividad benigna, mientras que, por otro lado, la jurisprudencia judicial ha reconocido la aplicación de este principio en materia tributaria en ciertos supuestos; quedando expuesto de esta manera la problemática planteada.



CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

En el siguiente subcapítulo se desarrollará brevemente la regla o el concepto de la aplicación de las normas en el tiempo, lo cual resulta ser nuestro punto de partida, toda vez que, la regla general es que las normas se aplican solo a supuestos acaecidos con posterioridad a su vigencia; sin embargo, esto no necesariamente se cumple siempre, siendo un ejemplo indiscutible, por cuanto la Constitución así lo dispone, el ámbito penal, pues en este contexto las normas se pueden aplicar de forma retroactiva cuando sean más beneficiosas al reo.

Así también, se analizará lo que la doctrina ha desarrollado en cuanto al principio de retroactividad benigna y su aplicación en el ámbito sancionador tributario; de este análisis se podrá advertir que existen posiciones contradictorias respecto a si debiera o no ser aplicable el principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador tributario.

Por otro lado, resulta pertinente desarrollar lo que la doctrina y jurisprudencia han señalado en relación a la potestad de sancionar, para efectos de precisar que, la potestad de sancionar en el ámbito penal y administrativo son solo expresiones de una única potestad sancionadora del Estado, y ello incluso se ve reflejado en el hecho que, el objeto (ya sea la pena o la infracción) de dichas expresiones de potestad sancionadora no guardan ninguna diferencia sustancial.

Seguidamente, abordaremos lo concerniente a los métodos de interpretación de las normas y los principios de interpretación de la Constitución, ello con la finalidad de efectuar una correcta interpretación de las normas constitucionales, en específico planteamos que la Constitución no debe ser interpretada de forma literal, puesto que, atendiendo a su naturaleza compleja, se deben aplicar sus propias reglas de interpretación.

A su vez, resulta necesario considerar lo que el derecho comparado ha regulado en relación al principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Por último, se abordará lo concerniente al derecho fundamental a la igualdad como derecho que sustenta la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria,

lo cual nos lleva a plantearnos que una interpretación literal del artículo 103° de la Constitución implicaría otorgar a quien comete un delito una protección mayor en comparación de quien comete una infracción, más aún cuando la potestad sancionadora es única. En tal sentido, no debiera existir impedimento, sino más bien debiera ser imperante que, los principios delimitantes de la potestad sancionadora penal sean aplicables en el ámbito sancionador tributario.

Lo desarrollado en este capítulo comprende un análisis preliminar según el cual se busca sentar las bases para lograr el objetivo principal del presente trabajo de investigación, que es la propuesta de que el principio de retroactividad benigna no es tema ajeno al ámbito tributario.

1. Aplicación de las normas en el tiempo

De conformidad con el artículo 109° de la Constitución las disposiciones normativas, como regla general, son vigentes desde el día siguiente a su publicación. Y de conformidad con el artículo 103° de la Constitución, se aplican solo a situaciones o relaciones jurídicas acaecidas con posterioridad a la vigencia de la norma. Sin embargo, no siempre todas las disposiciones normativas tienen efectos inmediatos para situaciones posteriores a su vigencia o a las situaciones que se encuentren generando efectos jurídicos.

Marcial Rubio (2003, pp. 59 y ss) precisa, por ejemplo, que las disposiciones normativas de carácter procesal tienen la característica de ser de aplicación inmediata, esto es que, se aplican a procesos que ya están en trámite. Y por supuesto se aplican a los procesos posteriores a su vigencia; no obstante, en cuanto a las normas interpretativas, se está ante una situación distinta, ya que, las normas interpretativas en ciertos casos pueden ser aplicadas retroactivamente, en específico cuando interpreten normas de vigencia anterior, por lo que, su vigencia se retrotrae a la vigencia de la norma interpretada.

Así también, existen normas que son de aplicación retroactiva siempre que la norma nueva sea más favorable al sujeto afectado con la norma anterior, siendo en estos casos, el principio de retroactividad benigna, el sustento jurídico de esta aplicación retroactiva.

1.1. Sobre el principio de retroactividad benigna

Sobre el principio de la irretroactividad Mir Puig (2003, p. 128) precisa que se trata de un aspecto del principio de legalidad, pero que esta regla es aplicable cuando la ley penal posterior es desfavorable. Bascañán (2015, p. 24) denominando principio de *lex mitior* a la aplicación retroactiva de la norma posterior más favorable, señala que, este principio tiene sustento en los tratados internacionales sobre derechos humanos, en el mandato de no discriminación derivado del derecho a la igualdad ante la ley, y del principio de proporcionalidad como prohibición de exceso a la hora de sancionar.

De hecho, en materia penal no hay discusión sobre la aplicación retroactiva de la norma más favorable, y no solo porque tenga reconocimiento expreso en el Código Penal (artículo 6º) y la Constitución (artículo 103º), sino que incluso existe un Acuerdo Plenario, No. 2-2006/CJ-116 (2006, p. 18), en el que se estableció con carácter vinculante que, en el supuesto que nos encontremos ante diversas normas penales posteriores, aplicables al caso concreto, se podrá elegir la más favorable de entre ellas, a esta conclusión se llegó en observancia de los principios de retroactividad benigna y de combinación.

Tenemos que, de ordinario, el principio de retroactividad benigna encuentra sustento en los principios de proporcionalidad y el principio de igualdad, siendo que, si se reduce el disvalor social de una conducta infractora, por igualdad, pues se trata de la misma conducta, y por principio de proporcionalidad, debiera aplicarse la norma menos gravosa (Baca, 2015, pp. 28-29).

Cabe señalar que existe una clasificación de la retroactividad de las normas, como la denominada propia, o auténtica, y la impropia, siendo que el primero se refiere a aquellos casos en que la norma se aplica a supuestos ya consumados, y el segundo, a sucesos que ya iniciaron, pero no han concluido, en este último supuesto se encuentran aquellos cambios normativos sobre normas de periodicidad como, por ejemplo, el Impuesto a la Renta antes de culminado el ejercicio fiscal (Brandes & Lapaz, 2017, p. 22). No obstante, este último supuesto no se trataría en realidad de un supuesto de retroactividad, ya que, el hecho o conducta que genera la

infracción no se habría configurado, y por tanto no sería pasible de sanción, no siendo una clasificación que sea de utilidad para el presente trabajo de investigación.

Por otro lado, cabe tener en cuenta las expresiones de retroactividad planteadas por Macho Pérez (2005, pp. 110-112), que diferencia a la retroactividad expresa de la implícita, señalado que la primera se trata de aquellos casos en los que se emite una norma estableciéndose una vigencia retroactiva a supuestos ocurridos en el pasado, y por la segunda, señala que se trata de aquellos casos en las que se tiene que deducir el ámbito temporal de la norma vía interpretación. En la primera clasificación podríamos encontrar a aquellas normas de carácter general que tienen efectos retroactivos, a los que haremos referencia en el subcapítulo 2 del “Capítulo IV: Discusión”, y en la segunda clasificación podríamos encontrar aquella retroactividad que realizarían los jueces.

1.2. Sobre el principio de retroactividad benigna en el ámbito tributario

En cuanto a las normas sancionadoras, cierta parte de la doctrina ha establecido como criterio, basándose en la literalidad del artículo 168° del Código Tributario y el art. 103° de la Constitución, que las normas de orden sancionador tributario son de aplicación a partir de su vigencia en adelante, sin importar si son más beneficiosas (Robles, 2010, párr. 30 a 35).

De hecho, esta interpretación viene siendo reconocida y reiterada por la autoridad administrativa tributaria. Siendo que, por parte de la SUNAT se han emitido diversos informes como los Nos. 36-2017-SUNAT, 138-2018-SUNAT, 51-2019-SUNAT; y por parte del Tribunal Fiscal se emitieron las Resoluciones Nos. 08488-A-2017, 01550-4-2017, 05417-4-2017, entre otros; sobre estos actos, en especial sobre las Resoluciones del Tribunal Fiscal, en el capítulo III ahondaremos más al respecto.

En contraposición Ruiz (2012, p. 341) señala que la aplicación en el tiempo de las normas tributarias, en materia de sanciones, sí debiese aplicarse de forma retroactiva cuando sean más favorables para el contribuyente mientras el acto administrativo con el que se impone la sanción no se encuentre firme.

Una posición más extrema es la considerada por Gamba (2003, p. 36) cuando señala que el artículo 168° del Código Tributario actualmente no se encontraría vigente por contravenir la LPAG y el texto constitucional, esto último en la medida que de conformidad con los postulados constitucionales se exige que los principios del derecho penal deben ser aplicados al ámbito sancionador tributario.

Conforme se puede apreciar no es pacífico la interpretación que doctrinariamente se hace respecto sobre el principio de la retroactividad benigna aplicable al ámbito sancionador tributario.

Ahora bien, cabe advertir que si bien mediante Decreto Legislativo No. 1272, publicada el 21 de diciembre de 2016, el cuestionamiento sobre el artículo 168° del Código Tributario se incrementó, dado que, en esta modificación a la LPAG se estableció expresamente que las reglas contenidas en el capítulo referido al ámbito sancionador (Capítulo II del Título IV²) eran de aplicación incluso a los procedimientos especiales, haciéndose mención expresa a los tributarios, no obstante, en solo días posteriores se publicó (30 de diciembre del mismo año) el Decreto Legislativo No. 1311, el cual en el segundo párrafo de su Quinta Disposición Complementaria Final estableció lo siguiente:

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 No. 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo No. 1272. (Decreto Legislativo No. 1311, 2016, Quinta Disposición Complementaria Final)

Conforme se aprecia, con norma con rango legal se estableció que no resultaba de aplicación los principios contenidos en el artículo 230° de la LPAG que limitan el ejercicio de la potestad

² Cabe precisar que entre las reglas contenidas en este capítulo está la que señala que los procedimientos especiales no podrán establecer condiciones menor favorables y sobre la aplicabilidad del principio de retroactividad benigna.

sancionadora de la Administración Tributaria, entre los que se reconoce el principio de retroactividad benigna. Cierta parte de la doctrina consideró que esta nueva regulación da lugar al reconocimiento del carácter especial de los procedimientos tributarios, descartándose expresamente la aplicación del principio de retroactividad benigna para el contribuyente incluso en el ámbito sancionador (Guerra, 2017, párrafos 35 y 36).

Al parecer con la publicación del citado decreto legislativo se podría concluir que el tema en cuestión se encontraría zanjado, razón por la cual no se aprecia hasta el momento mayor producción doctrinaria respecto al análisis y aplicabilidad del principio de retroactividad benigna en materia tributaria. Sin embargo, se debe precisar que el reconocimiento de los principios limitantes de la potestad sancionadora de la administración pública es reconocido no tanto por aplicación directa de la LPAG, sino que, conforme se aprecia de la interpretación efectuada por el supremo interprete de la Constitución (Expedientes Nos. 2050-2002-AA/TC, 2192-2004-AA /TC, 01873-2009-PA/TC), los principios establecidos en materia penal son compartidos a nivel administrativo sancionador.

Asimismo, siendo que el único sustento por el que se considera que el principio de retroactividad benigna no resulta aplicable al ámbito tributario es la literalidad de los artículos 168° del Código Tributario y 103° de la Constitución, resultando pertinente realizar un análisis exhaustivo de estas disposiciones normativas y sus alcances, dado que, una mera interpretación literal no debería pasar por alto que en el ámbito sancionador administrativo y el ámbito penal existen similitudes sustanciales, más aún cuando podrían estar en juego derechos fundamentales como el derecho a la igualdad, conforme se desarrollará en los siguientes puntos.

2. La potestad sancionadora:

Del artículo 45° de la Constitución sale a relucir que la potestad o poder estatal deben ceñirse a los límites y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen. Cuando el artículo 45° de la Constitución nos hace referencia al poder del Estado nos está dando a entender no solo al ejecutivo, sino también a los demás poderes que se organizan en función al principio de separación de poderes, sin perder de vista el poder unitario del Estado. Esto se entiende, de una interpretación

sistemática con el artículo 43° de nuestra norma fundamental, el cual versa que el Estado es uno e indivisible y su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de separación de poderes. Es necesario mencionar que el poder estatal del que trata la Constitución incluye a todo el Estado y todas sus funciones, legislativa, jurisdiccional, gubernativa y administrativa (Guzmán, 2011, p. 14); y es por ello que el Estado al realizar sus funciones debe respetar no solo la Constitución, sino que, también ha de tener presente las normas legales que conforman el ordenamiento jurídico para evitar así caer en contradicciones entre normas de igual jerarquía.

Por otro lado, en cuanto a lo referido al reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora, el inc. d) numeral 24 del art. 2 de la constitución nos da fe de ello. Es así que el referido inciso nos menciona que el Estado no podrá sancionar con pena no prevista en la ley y que tampoco podrá procesar o condenar por infracción no prevista con anterioridad. La constitución reconoce la facultad sancionatoria del Estado y en específico de la Administración Pública, al distinguir las infracciones de las penas, estableciendo límites de aplicación en cuanto la vigencia de la infracción o la pena. A diferencia de lo que mencionan Baca Calderón (2014, pág. 102) y Guzmán (2011, p. 799) quienes consideran que la Constitución no reconoce la potestad sancionadora de la administración pública. Pero para el primero esta facultad es inherente a la administración pública y en cuanto al segundo, dicho autor citando a Danós Ordóñez, considera que la facultad sancionadora proviene de la autotutela administrativa.

Por tanto, si bien la potestad sancionadora del Estado no está reconocida de forma expresa en la Constitución, se puede considerar, de una interpretación sistemática de la norma fundamental que, la potestad sancionadora del Estado es única e indivisible, y justamente por ello la potestad sancionadora de la Administración Pública no requiere mandato expreso de una Ley, sino esta se origina por mandato Constitucional, por interés público y por los principios y derechos protegidos por nuestra Constitución.

Sumado a lo anterior, resulta pertinente señalar que, no existe razón para diferenciar a la potestad sancionadora penal de la administrativa desconociendo que los principios limitantes de

dicha potestad son comunes a ambas. Más aun cuando el objeto de estas “potestades”, ya sea delito o infracción, no guardan diferencia sustancial alguna.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, doctrinariamente hay una discusión respecto a la diferencia entre infracción tributaria y el delito común, y según una primera posición como las planteadas por García de Enterría (2001), Gómez y Sanz (2010), Pérez (2000) no existe diferencia ontológica entre ellos y por lo tanto hay una identidad sustancial, y otros como Villegas (2002, p. 530) sostienen que el delito constituye una afectación directa al derecho de un tercero, mientras que en las infracciones se afecta mediante omisiones a la actividad del Estado para materializar dichos derechos. Dado que este último autor se refiere al delito común, consideramos que su fundamento no es correcto ya que no todo delito conlleva una agresión directa e inmediata, y esto porque existen también delitos de omisión y omisión impropia (comisión por omisión) (Villavicencio. 2013, p. 653) y con esto se entiende que no solo las infracciones pueden constituirse por omisiones sino también los delitos.

García de Enterría (2001, p. 161) sostiene que las sanciones (producto de infracciones) y las penas propiamente dichas (producto de los delitos) tienen una diferencia solamente formal, y esta es en colación a la autoridad que las impone, la Administración en las sanciones y los tribunales penales en las penas. Agrega el citado autor, cuestionándose si existe alguna naturaleza distinta para cada uno de estos conceptos, que esta separación se debió a herencia histórica, despenalización, influencia del sistema de derecho comunitario, multiplicación de centros políticos con poder sancionador y que no hay, por lo tanto, base alguna para una distinción en torno a la naturaleza jurídica de estas instituciones.

Gómez y Sanz (2010, p. 104) rebatiendo los argumentos de que las sanciones administrativas (fruto de una infracción administrativa) no tienen un carácter resocializador y/o reeducador, propugnan primero que, solo las penas de prisión tienen una finalidad resocializadora, sin embargo, en el ámbito penal hay penas de multa e inhabilitación que materialmente son próximos a sanciones administrativas; y segundo, recalcan que las sanciones administrativas también tienen una función reeducadora poniendo como ejemplo las normas reguladoras del tráfico, en específico la sanción de suspensión del permiso de conducir.

En la misma línea Pérez (2000, p. 297) tomando en cuenta el carácter represivo o punitivo que tienen las sanciones tributarias es que llega a aseverar que esta institución es sustancialmente idéntica a las sanciones jurídico-penales propiamente dichas, y que sus diferencias son puramente formales. Teniendo en cuenta esto, dicho autor esgrime que esa es la razón por la que los principios fundamentales del Derecho Penal son aplicados en el ámbito administrativo sancionador especialmente en cuanto a la limitación de su poder punitivo.

Así mismo, consideramos pertinente citar el segundo párrafo del fundamento 8 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída el Expediente. No. 2050-2002-AA/TC:

Sobre el particular, 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, el cual incluye, naturalmente, al ejercicio de potestades disciplinarias en el ámbito castrense. 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. (Tribunal Constitucional, Expediente. No. 2050-2002-AA/TC, 2002, fundamento 8)

Conforme se puede apreciar de lo citado, el Tribunal Constitucional considera que los principios del derecho penal son igualmente aplicables en el ámbito administrativo sancionador; a su vez, cabe precisar que, este criterio ha sido reiterado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 2192-2004-AA /TC (fundamento 4).

Asimismo, en la Sentencia recaída en el Expediente No. 01873-2009-PA/TC se indicó, en su fundamento 12, que, si bien pueden existir diferencias entre el ámbito sancionador administrativo y en el ámbito penal cabe reconocer la existencia de puntos en común, siendo el más importante los principios generales del derecho penal.

De lo previamente señalado sale a relucir que para el Tribunal Constitucional los principios que se consideran propios del derecho penal son aplicables en ámbito administrativo, en cuanto a materia sancionadora se trate.

De lo desarrollado podemos denotar la existencia de una tendencia no sólo en la doctrina sino también en la jurisprudencia constitucional a considerar que la Constitución entiende que la potestad sancionadora es única, sin distinción de que sea administrativa o penal. Y por otro lado entendiendo que entre la pena y la infracción administrativa existe una sustancial identidad. Lo que nos lleva a sostener que resulta plausible plantear que el principio de retroactividad benigna, como limitante de la potestad sancionadora del Estado puede ser aplicable al ámbito sancionador tributario sin requerir la aplicación de la LPAG, por cuanto el sustento es constitucional y no solo legal.

3. Interpretación de las normas:

Una de las principales limitantes para considerar aplicable el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria ha sido la interpretación literal del artículo 168° del Código Tributario y el artículo 103° de la Constitución. Y al respecto nos planteamos las siguientes interrogantes: ¿Será acaso esta la única forma o método de interpretación normativa permitida por la ley?, y cuando amparados en la literalidad del artículo 103° de la Constitución se considera que el principio de retroactividad benigna se encuentra restringida únicamente a materia penal, ¿será correcto interpretar la Constitución de forma literal teniendo en cuenta que es una norma con características peculiares que la distinguen a la de una norma legal?

A nivel normativo, con rango de ley, tenemos que el art. VIII del Título Preliminar del Código Tributario reconoce que para interpretar las normas tributarias se podrán usar los métodos de interpretación admitidos por el derecho, esto es, el propio Código Tributario establece que la interpretación normativa no debe restringirse a un solo método, sino que es pasible de aplicación todos los métodos admitidos por el Derecho.

Los métodos de interpretación generalmente aceptados, son los métodos literal, lógico, histórico y evolutivo, conforme se detalla a continuación:

i) Método literal. - Analizar de acuerdo al significado de las palabras y todo lo que va de la mano con la ciencia del lenguaje. Con este método se determina lo que el texto legal denota según el entendimiento lingüístico, no obstante, este método no es suficiente por sí mismo, por lo requiere de los demás métodos para extraer el contenido normativo de las disposiciones (Rubio, 2011, pp. 238-240). A decir de Guastini (2015a, p. 26) esta técnica puede servir para encontrar las ambigüedades o vaguedades de la disposición normativa más no sirve para resolverlas.

ii) Método lógico. - Con este método se busca lo que el texto connota. Ambos, tanto el método literal como el lógico se circunscriben en el texto normativo (Bravo, 2010, p. 200). Por otro lado, se considera que este método puede tener el inconveniente de que puede prestarse a aplicaciones subjetivas del mismo (Rubio, 2011, p. 241).

iii) Método histórico. - Lo que este método propone es extraer lo que el legislador quiso decir. Este método de interpretación implica el conocimiento de la intención de las autoridades normativas lo cual es empíricamente imposible, siendo solamente objeto de conjeturas y por ende fácilmente descalificada (Guastini, 2015a, p. 27). En el ámbito tributario Bravo indica que este tipo de método de interpretación suele ser criticado debido a que la tributación está en constante evolución, por lo que no debería interpretarse las normas tributarias según el pensamiento del legislador (2010, p. 200).

iv) Método evolutivo. - Pretende una interpretación dinámica de las normas. Los intérpretes deben darle un sentido que sea acorde con las necesidades actuales, dándole un sentido que posiblemente no quiso plasmar el legislador. Este método de interpretación es criticado por cuanto, al sujetarse a las necesidades o exigencias sociales, más que un criterio de interpretación es una valoración política (Guastini, 2015a, p. 28). En el ámbito tributario, este método es considerado como vulneratorio del principio de legalidad porque se podría modificar vía interpretación aspectos fundamentales de la obligación tributaria (Villegas, 2002, p. 246), o en todo caso implicaría recurrir a la analogía (Bravo, 2010, p. 201).

v) Método teleológico. - Este método analiza la norma con el objeto de extraer su finalidad. Huamani Cueva (2011, p. 141), citando a Pérez de Escobar, señala respecto al método teleológico que, “por este se busca el fin perseguido por el texto legal según la necesidad que la originó y que con ella se quiso satisfacer, pero teniendo en cuenta que, si la necesidad cambia, el contenido de la norma también”. Guastini (2015a, pp. 27-28) señala que respecto de una norma se puede extraer diversos efectos prácticos y por cada uno de ellos se puede advertir diversos fines; de manera interesante, presenta el ejemplo de una norma que regula el impuesto a las rentas, la cual por sus efectos, podría contener diversos fines, como la de aumentar los ingresos del Estado o desincentivar las actividades productoras de renta; en ese sentido, todo se resumiría a criterios valorativos como la razonabilidad, pues en base a esta se entenderá que la *ratio legis*, en el ejemplo propuesto, es el primero.

vi) Método sistemático. - Método por el cual se analiza la norma a interpretar comparando con las que tenga una semejanza y ubicando la norma en el ordenamiento para de esta manera saber el significado normativo en su relación con las demás normas del ordenamiento jurídico (Rubio, 2011, p. 242-248).

De acuerdo los métodos de interpretación citados podemos señalar que más allá de tener que precisar cuál sea el método más viable o si todas se deban aplicar en conjunto, ya que ello no es materia del presente trabajo, se debe tener en consideración que la doctrina es crítica del método literal, por ser una que no es suficiente por sí sola para extraer el contenido normativo (Bravo, 2010, p.200). Guastini (2015a, p. 26), por ejemplo, advierte la inestabilidad de interpretar las normas en base al significado de las palabras, pues no siempre existe coincidencia entre el sentido de las palabras en el momento de su promulgación y cuando se pretende aplicar, y esto generalmente ocurre cuando nos encontramos ante disposiciones antiguas; además precisa que, si bien con este método se pueden advertir ambigüedades es inútil para resolverlas. Por lo previamente analizado, resulta, en consecuencia, de suma gravedad limitarnos a aplicar disposiciones normativas en base a una interpretación meramente literal.

Ahora bien, como se ha indicado, de una interpretación del artículo 168° del Código Tributario se puede extraer la norma de que el principio de retroactividad benigna es aplicable cuando la sanción no se encuentre en trámite ni ejecución, pero en realidad esta situación se trata de una laguna normativa y la interpretación a contrario resulta ser una herramienta útil para evitar justamente esta laguna normativa. Lo anterior es advertido por Guastini (2015a, pp. 30-32) indicando que la interpretación a veces puede crear estas lagunas, pero que también puede evitarlas, siendo que el argumento a contrario en su función constructiva nos puede llevar a concluir que si “la disposición no dice nada sobre los casos no-H, que permanecen por lo tanto simplemente carentes de cualquier regulación: la disposición se aplica “solo” a la clase de casos H en el sentido que calla sobre la clase complementaria”. Lo anterior, aterrizándolo a nuestro supuesto, se da de la siguiente manera: que en los casos que la sanción no se encuentre en trámite ni ejecución, la prohibición de no aplicar retroactivamente las normas sancionadoras más favorables, no rige.

Por ello, considerar que el artículo 168° del Código Tributario prohíbe la aplicación del principio de retroactividad benigna, bajo cualquier supuesto, o considerar que el Decreto Legislativo No. 1311 terminó por erradicar dicho principio, sin tener a bien efectuar un análisis que considere normas o derechos vulnerados resulta inadecuado dentro del marco de un Estado Constitucional de Derecho, aspecto que será analizado en el subcapítulo 6.

Siguiendo este orden de ideas, pasaremos a analizar el artículo 103° de la Constitución, que es considerado prohibitiva del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Al respecto, del artículo 103° de la Constitución podemos extraer que, según su significado semántico, cuando la constitución menciona “salvo en materia penal” se está restringiendo la aplicación del principio solo al ámbito penal común (relativo a crímenes o delitos). Sin embargo, tomar esta interpretación literal como única, sería inapropiado por las limitaciones que contiene este método, que han sido advertido líneas arriba, más aún cuando las normas constitucionales tienen una naturaleza distinta a las normas legales o infra legales, y que incluso tienen sus propias reglas o principios de interpretación, cuestiones que serán tratadas en el siguiente subcapítulo.

4. Teorías de Interpretación Constitucional – Principios Constitucionales de Interpretación

A manera de introducción, cabe tener en cuenta algunas teorías sobre la interpretación constitucional; y al respecto tenemos que Landa (2006, pp. 74-76) identifica tres teorías planteadas respecto a la interpretación constitucional, dividiéndolos de la siguiente manera: (i) de la interpretación hermenéutica, que sostenía que se deben aplicar las mismas reglas de interpretación que las normas legales; (ii) de la interpretación tópica, según la cual no resultaba imperante aplicar reglas de interpretación; dicho autor señala que, estas postulaciones tenían deficiencias, siendo que la primera no atendía al carácter lato y complejo de las normas constitucionales, a diferencia de las normas legales que son más detalladas, y en cuanto al segundo, se cuestionaba que podía dar lugar a que el operador jurídico actúe en base a motivos de orden social como la opinión pública o valores ético sociales; es así que, se planteó la teoría de (iii) la interpretación institucional, que buscaba una correlación de la Constitución con la realidad y se planteó los principios de interpretación constitucional.

En tal sentido, tenemos que la mencionada “naturaleza compleja” de la Constitución llamaba a la aplicación de criterios propios de interpretación constitucional, los mismos que impedirían que el operador jurídico realice una interpretación prejuiciosa.

A efectos de continuar con el análisis, resulta pertinente tener en cuenta que la Constitución, justamente, posee una naturaleza compleja y distinta a las de una norma legal, dado que contiene normas jurídicas con distinto grado de calidad, normas fundamentales, normas de estructura estatal, mandatos al legislador, etc., y es por ese motivo que, se considera que una interpretación utilizando los métodos tradicionales no resultan suficientes, siendo preciso recurrir a sus propias técnicas y métodos de interpretación (Landa, 2006, p. 74-75).

En la misma línea García (2003, p. 190) señala que la Constitución no puede ser interpretada con los métodos previamente analizados, en el subcapítulo anterior, debido a su naturaleza, ya que, la Constitución alberga un conjunto de valores, principios y disposiciones normativas que buscan delimitar la convivencia política, así como asegurar la unidad y coherencia del ordenamiento

jurídico; y que, a diferencia de las normas legales contienen una relativización de su valor formal y contienen pautas latas dado que buscan perennidad y permanencia en el tiempo.

Atienza (2017, p. 125) señala que una peculiaridad de la interpretación constitucional es que, en la norma constitucional predominan valores y principios cuya interpretación tiende a ser más compleja y susceptible de mayores controversias en relación a otras normas jurídicas. Resulta pertinente también tener en cuenta que las disposiciones normativas contenidas en la Constitución se encuentran diseñadas en épocas distintas y bajo propósitos que podrían ser diferentes a las actuales (Aleinikoff, 2010, p. 127).

Conforme se puede apreciar la doctrina considera que la Constitución tiene una naturaleza especial o compleja, en la medida que contiene diversos tipos de normas (derechos fundamentales, normas orgánicas o estructurales, funcionales, etc.), principios y valores, y por ser una norma que busca perennidad.

Al respecto, resulta interesante la opinión de Guastini (2015b, p. 2015-2017) cuando critica que no todas, o no solo, las constituciones contienen principios y valores fundamentales, siendo que, las normas legales generalmente también las recogen (principio de autonomía contractual, principio de legalidad, etc.); a su vez, indica que una norma constitucional no necesariamente debe perdurar en el tiempo, pues pueden emitirse enmiendas, y que además, no es absolutamente necesario actualizar la norma constitucional vía interpretación ya que justamente para ello están las enmiendas.

Sin perjuicio de la interesante crítica que realiza el referido autor cabe precisar que, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 5854-2005-PA/TC ha señalado que, en razón a que la Constitución tiene una estructura o naturaleza compleja, y que no puede ser subsumida directamente a los hechos, para su interpretación y posterior aplicación, no basta el uso de los métodos interpretativos que se usan para las leyes, resultando esencial tener presente los principios de interpretación constitucional. En ese sentido, los principios de interpretación constitucional procuran informar la labor hermenéutica del juez para la resolución de un caso en concreto (Landa, 2006, p. 80).

Es justamente en el fundamento 12 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 5854-2005-PA/TC en el que se indican los principios de interpretación constitucional, remitiéndose a lo desarrollado por Konrad Hesse en su libro “Estudios de Derecho Constitucional”. Dicho autor señala que los principios de interpretación constitucional son el principio de unidad de la constitución, principio de concordancia práctica, principio de corrección funcional, principio de eficacia integradora y el principio de fuerza normativa de la Constitución (Hesse, 2012, 67-70).

i) Principio de unidad de la Constitución. Bajo este principio **la constitución ha de ser interpretada como un todo, una unidad constituida por derechos, deberes y principios** que por ser uno las normas contenidas en él **deben ser interpretadas sin excluir a las otras**. Bajo esta premisa es que debemos señalar, en lo que concierne a este trabajo, que cuando se interprete el artículo 103° no hay que ceñirnos a considerar que su alcance es solo a nivel penal, basándose en la literalidad, ignorando la existencia de una potestad sancionadora administrativa que es una expresión de la potestad sancionadora del Estado como lo es en materia penal.

ii) Principio de concordancia práctica. Este principio requiere que ante la aparente contradicción de las normas constitucionales **se debe interpretar de tal manera que no se sacrifiquen ninguno de los derechos, valores y principios contenidos en el dispositivo**. Como se puede notar este principio es el resultado de lo demandado por el principio de unidad.

iii) Principio de corrección funcional. Exige que durante la interpretación no se debe perder de vista las funciones y competencias dadas por el constituyente a sus respectivos órganos.

iv) Principio de función integradora. El producto de la interpretación debe ser generadora de integración entre las entidades y de estas con la comunidad.

v) Principio de fuerza normativa. Al tener la constitución una naturaleza normativa, su interpretación como norma fundamental tiene poder vinculante sobre todo el poder público y a toda la sociedad.

Cabe precisar que los tres últimos principios no resultan aplicables para el tema que nos concierne, puesto que, el principio de corrección funcional está vinculado a que a la hora de interpretar la norma constitucional no se debe afectar la funcionalidad de otros órganos del estado, resultando aplicable a la relación entre legislador y Tribunal Constitucional; respecto al principio de función integradora y principio de fuerza normativa de la Constitución, no resulta pertinentes puesto que, estos más allá de plantear un criterio interpretativo se ciñen al resultado o producto de la interpretación.

Es así que, en base a los principios de unidad de la constitución y el principio de concordancia práctica, se advierte que la interpretación no debe restringirse a la literalidad, sino buscar fines supralegales que protejan no solo la integridad de la Constitución, sino que vele por la protección de los derechos y principios constitucionales.

En tal sentido, Grández (2009, p. 92) comenta que los tribunales al interpretar las normas no deben actuar únicamente en base a la literalidad de las disposiciones constitucionales ni debe ser escéptico de los límites semánticos de las disposiciones constitucionales justificando una interpretación creativa³, sino, lo que se debe buscar es una posición intermedia aceptando el texto solo como punto de partida de la argumentación constitucional centrada en el problema planteado.

Por tanto, atendiendo a que la interpretación de la Constitución no puede agotarse en la mera literalidad de la misma, resultará pertinente que a la hora de interpretar el artículo 103° de la Constitución se tome en cuenta si existen derechos fundamentales o principios que puedan ser perjudicados en su interpretación, aspecto que será analizado en el subcapítulo 6.

5. Legislación comparada que admite la retroactividad benigna en materia tributaria

³ Que mediante interpretación de la constitución se crea derecho al desconocer la existencia de disposición aplicable al caso concreto, siendo que se pone en peligro la *ratio*, y recae el poder en el que la interpreta. Se concibe de esta manera que los tribunales tienen libertad de interpretar la Constitución.

Conforme se puede apreciar en las siguientes tablas, la legislación comparada no ha sido esquiva al reconocer la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Tabla 1

Artículos de normas tributarias de países de América Latina que reconocen la retroactividad benigna

PAIS	DIPOSICIÓN LEGAL
Colombia	Parágrafo 5 del artículo 604° del Estatuto Tributario Nacional
Chile	Artículo 3° del Código Tributario
Ecuador	Artículo 311° del Código Tributario
Uruguay	Artículo 8° del Código Tributario
Bolivia	Artículo 150° del Código Tributario
España	Artículo 10° y 178° de la Ley General Tributaria
Venezuela	Tercer párrafo del artículo 8° del Código Orgánico Tributario
México	Quinto párrafo del artículo 70° del Código Fiscal de la Federación

Tabla 2

Contenido de las normas tributarias de Chile y Colombia referidos a la retroactividad benigna

Chile	Colombia
Artículo 3, primer párrafo, Código Tributario.	Artículo 640, parágrafo 5°, Estatuto Tributario.
“(…). Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa.”	“El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

Estos datos resultan relevantes no solo porque evidencian que en el derecho comparado se ha reconocido la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, sino también porque el Derecho comparado constituye un principio de interpretación constitucional y más aún cuando de por medio se encuentran derechos fundamentales (Haberle, 2010, p. 406).

Ahora bien, por tomar un ejemplo, en el caso de Chile, si bien el Código Tributario chileno reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna no ocurre así en la Constitución Política de la República de Chile, ya que en el sexto párrafo del numeral 3 de su artículo 19° se reconoce la retroactividad benigna únicamente a la materia penal.

Figuroa (2015, p. 6 y 78) analizando la normativa chilena, indica que, si bien el principio de irretroactividad se encuentra establecida en la Constitución Chilena, este principio no es absoluto pudiendo ceder ante otros principios, asimismo, este autor no discute que en el ámbito sancionador tributario la retroactividad benigna es aplicable en tanto no se modifique la norma.

Es aún más gravosa la situación de Colombia por cuanto en el artículo 29° de su Constitución se reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia penal y en el segundo párrafo de su artículo 363° señala que “las Leyes Tributarias no se aplicarán con retroactividad”. No obstante, como es sabido y conforme se ha detallado en el cuadro precedente ello no fue obstáculo para que a través de normas legales se permita la aplicación del principio de retroactividad benigna a materia sancionadora tributaria. Cabe precisar también que, incluso antes de la modificación normativa del Estatuto Tributario Nacional, mediante Ley No. 1607 del 2012 en la que se reconoce expresamente la aplicación del referido principio a materia sancionadora tributaria, en realidad, lo que se hacía era acogerse a lo que la Corte Constitucional de Colombia ya había reconocido mediante sentencias Nos. C-549 de 1993⁴, C-527 de 1996⁵, C-1997 (Peña, 2015, 48 a 50).

Plazas Molina (2020, p. 125) analizando la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional de Colombia, señala que, en materia tributaria, la única excepción en el que se puede aplicar el principio de retroactividad benigna es en el ámbito sancionador, pues en este resulta plenamente aplicable el principio de favorabilidad.

⁴ En esta sentencia se prohíbe que una ley tenga efectos retroactivos, indicando la salvedad de que se trate de circunstancias especiales que favorezcan al destinatario de la norma y sea favorable para el bien común.

⁵ En esta sentencia se señala que, si una norma posterior favorece al contribuyente evitando el aumento de sus cargas, puede aplicarse retroactivamente, y ello no vulneraría la Constitución (artículo 388°), ya que la prohibición de retroactividad está destinada únicamente a impedir que se aumente la carga tributaria con modificaciones normativas, es decir únicamente cuando las modificaciones perjudiquen al contribuyente.

Bravo Arteaga (2000, p. 63-67), analizando la norma colombiana, señala que, si bien las normas del derecho penal no son tributarias, existen razones suficientes para considerar que las normas sancionadoras tributarias son esencialmente derecho penal. Acosta (2001, p. 63) precisa que la retroactividad es aplicable en la medida que sea más favorable, debiendo en tales casos primar los principios de justicia y equidad por sobre los principios de seguridad jurídica y certeza jurídica.

Por citar un ejemplo foráneo, cabe tener en cuenta que, en España, en realidad no existe controversia sobre la ampliación del principio de retroactividad benigna. Novoa (2019, p. 63) indica que este criterio ya es conocido desde la Sentencia histórica del Tribunal Constitucional español 197/1992.

Del análisis efectuado previamente, apreciamos que la práctica normativa de países como Chile o Colombia no se ha encontrado limitada a la literalidad de la norma constitucional, razón por la cual sería apresurado afirmar que en el contexto peruano la discusión sobre la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria se encuentra zanjada.

Tabla 3

Contenido de las normas tributarias de Ecuador, Uruguay, Bolivia, España, Venezuela y México

Ecuador	Uruguay	Bolivia
Artículo 311° del Código Tributario	Artículo 8° del Código Tributario. Último párrafo	Artículo 150° del Código Tributario
“Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.”	“Las leyes que tipifiquen infracciones o establezcan sanciones también se aplicarán a los hechos ocurridos durante su vigencia. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que suprimen infracciones y las que establecen sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.”	“Retroactividad. - Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellos que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.”
España	Venezuela	México

<p>Artículo 10° y 178° de la Ley General Tributaria</p>	<p>Tercer párrafo del artículo 8° del Código Orgánico Tributario</p> <p>“(…) Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.”</p>	<p>Quinto párrafo del artículo 70° del Código Fiscal de la Federación</p> <p>“Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.”</p>
<p>No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”</p>		

6. La igualdad como derecho fundamental que sustenta la aplicación de la retroactividad benigna

Conforme se ha venido señalando, efectuar una interpretación literal podría generar poner en riesgo normas o derechos constitucionales, ya que una interpretación literal se limita a considerar el soporte material no adentrándose a los significados normativos ni las incidencias respecto a otras normas, y justamente por ello es que este método de interpretación no es autosuficiente, sino que se encuentra ligado a otros métodos para efectos de obtener una adecuada interpretación normativa (Rubio, 2011, p. 239). Ahora, incluso podría poner en riesgo derechos fundamentales, lo cual como lo hemos advertido es contrario a un Estado Constitucional de Derecho, más aún cuando el propio Tribunal Constitucional ha señalado que cuando se encuentren en cuestión derechos fundamentales es deber del juzgador emitir una decisión que no se agote en una interpretación literal (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 1941-2002-AA/TC).

A decir de lo anterior, un derecho fundamental que se encuentra en riesgo al interpretar de forma literal el artículo 168° del Código Tributario o el artículo 103° de la Constitución es el derecho a la igualdad.

En ese sentido, la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna encuentra sustento en el derecho fundamental a la **igualdad**, sin embargo, no debemos confundirlo con el principio a la igualdad tributaria.

Sobre la diferencia entre el derecho a la igualdad (como derecho fundamental) y el principio de igualdad Bravo J. señala que:

En nuestro entendimiento, el principio de igualdad tributaria no tiene la misma amplitud que la del postulado de igualdad recogido en el inciso 2 del artículo 2° del texto constitucional que contiene el derecho a la igualdad de las personas ante la Ley. La igualdad Tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva. (2010, p. 126).

Por su parte Sevillano S. precisa lo siguiente:

La igualdad tributaria está en relación entonces con la equidad que debe existir al gravar las distintas capacidades dando un trato equitativo – en el sentido de conseguir que las diferentes capacidades contributivas tributen con similar esfuerzo –, lo que la vincula también con la progresividad en materia tributaria. La igualdad tributaria no debe ser confundida con la igualdad ante la ley o en la ley, que forman parte de los derechos fundamentales de la persona.

La igualdad ante la ley es el derecho fundamental que se traduce en que las normas como reglas abstractas y generales deben tratar a todos por igual. (2019, pp. 122-123).

En ese sentido, podríamos concluir que la igualdad en materia tributaria se encuentra referido a la equidad a la hora de gravar a los contribuyentes con capacidad contributiva distinta, mientras que el derecho fundamental a la igualdad impera a que el Estado brinde un trato igualitario a todos los ciudadanos.

En ese sentido, el Derecho a la igualdad como derecho fundamental implica que los poderes públicos deben garantizar un trato igualitario, y que todo trato diferenciado solo se permite cuando medie un sustento objetivo y razonable (Eguiguren. 1997, p. 65).

Landa (2017, p. 37-39) señala que el derecho a la igualdad recogido en el numeral 2 del artículo 2° de la Constitución tiene dos sentidos, una igualdad formal y una material, siendo que la primera supone un mandato de igualdad en la ley (dirigida al legislador) y en la aplicación de la ley (dirigida a la administración y jueces), mientras que la igualdad material implica que el Estado realice actividades tendientes a equilibrar las desigualdades que impiden a las personas desarrollarse con plenitud⁶; así también, la disposición normativa en comentario contiene un mandato de no discriminación.

Ahora bien, siendo que la potestad sancionadora se encuentra reconocido en la Administración Tributaria, corresponde tener en cuenta que el artículo 74° de la Constitución establece que las potestades tributarias tienen como principio delimitante el principio de igualdad. En tal sentido, si bien el artículo 103° establece que las leyes penales pueden ser aplicados retroactivamente siempre que sean favorables, atendiendo al principio de igualdad, corresponde que esta regla sea aplicable al ámbito sancionador tributario.

En ese sentido, se puede plantear que el derecho a la igualdad constituye un derecho fundamental que sustenta la aplicación del principio de retroactividad benigna toda vez que, si en los casos penales se permite la aplicación de este principio debiera aplicarse de igual forma en el ámbito sancionador administrativo, por cuanto la potestad sancionadora con la que se castiga con un delito o una infracción proviene de una única Potestad Sancionadora del Estado (Nieto. 2002,

⁶ Tal es el caso, por ejemplo, de los discapacitados que la norma establece ciertos beneficios para las empresas que los contraten.

p. 239); y más aún cuando no existe diferencia sustancial entre los delitos y las infracciones (García de Enterría (2001), Gómez Tomillo y Sanz Rubiales (2010), Pérez Royo (2000)), por lo que, esta potestad de sancionar, indistintamente de que sea en materia penal o tributaria, debería encontrarse limitados por los mismos principios.

Cabe advertir que, si se interpreta de forma literal el artículo 103° de la Constitución llegaríamos a la conclusión de que la el principio de retroactividad benigna no es aplicable en materia sancionadora tributaria, lo que desde luego vulneraría el derecho fundamental a la igualdad; sin embargo, si optamos por interpretar la Constitución como una unidad y buscando velar por los derechos fundamentales (derecho a la igualdad) nos llevará a la innegable conclusión de que la norma en mención no busca prohibir la aplicación del principio de retroactividad benigna a todas las manifestaciones de Potestad Sancionadora del Estado. Cabe precisar que esto último ha sido incluso reconocido por la Corte Suprema mediante Sentencia de Casación No. 2448-2014 Lima, que se analizará en el siguiente capítulo.

Sin perjuicio de lo antes desarrollado, cabe tener en cuenta que el principio que sustenta la no aplicación retroactiva de las normas es el principio de seguridad jurídica, y al respecto Sagüez (1997, p. 218) indica que por este principio se entiende a “la aptitud para predecir los acontecimientos jurídicos y de darle a éstos un curso estable, como la de controlar y neutralizar los riesgos que el sistema jurídico debe afrontar.” Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano en el fundamento 3 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 0001/0003-2003-AI/TC precisa que por este principio se busca asegurar a los individuos una expectativa de cuáles serán las actuaciones de las autoridades del Estado.

Si bien se puede considerar que el principio de retroactividad benigna resultaría contrario al principio de seguridad jurídica, se debe precisar que en materia tributaria Chávez (2009, p. 178) señala que de conformidad con el artículo 103° y 74° de la Constitución implícitamente se permite, por excepción, la retroactividad de las normas tributarias en la medida que se respete los principios que delimitan la potestad tributaria, sea favorable para el contribuyente y se cumpla con la finalidad

de mantener el respeto del principio que se vulneró⁷. Y cuando se tratan de normas tributarias sancionadoras, Novoa (2003, pp. 454-456) señala que, en la medida que la retroactividad benigna favorece al contribuyente no perjudicando su situación, no se estaría afectado la seguridad jurídica.

Por otro lado, en cuanto a la interpretación que se debe hacer del artículo 168° del Código Tributario debemos señalar que la interpretación de las normas no se debe agotar en la sola ley, sino que esta debe tomar en cuenta la Constitución ya que constituye materia indispensable para una interpretación por excelencia (Landa, 2013, pp. 15-16).

En ese sentido, corresponderá que se realice una interpretación conforme a la Constitución y los derechos y principio reconocidos en el mismo. Cabe precisar que la doctrina denomina a este tipo de interpretación como “adecuadora” o “principio de interpretación conforme a la Constitución”. Guastini (2003, p. 47) indica que se trata de un tipo de interpretación sistemática con mayor relevancia, que busca adecuar el significado normativo con normas con rango superior, siendo que si una disposición legal tiene dos posibles interpretaciones se optará por la que es conforme con las normas constitucionales, rechazando las que la contradicen.

Por su parte, Peces-Barba, Fernández & De Asís (2000, p. 242), respecto a la interpretación conforme a la constitución, precisan lo siguiente:

En cualquier caso, es posible diferenciar en este tema entre la interpretación desde la Constitución e interpretación de la Constitución. La primera alude al papel que desempeña la Constitución en la interpretación jurídica, mientras que la segunda se refiere a la atribución de significado a las normas constitucionales.

La interpretación desde la Constitución se identifica básicamente con uno de los criterios que hemos expuesto antes y que denominábamos como de conformidad a la Constitución. Refleja, pues, la presencia de la norma constitucional en toda tarea interpretativa que se desarrolle en un ordenamiento jurídico. La norma

⁷ Este autor se refiere al supuesto en que se declara la inconstitucionalidad de una norma tributaria por vulnerar los principios establecidos en el artículo 74° de la Constitución.

constitucional es criterio, guía y límite de cualquier interpretación jurídica. Su carácter de norma básica hace que toda interpretación que transgreda su significado sea inválida.

Al igual que señalábamos al hablar del criterio sistemático esta incidencia de la Constitución en la interpretación jurídica posee unas proyecciones negativas y positivas. La proyección negativa implica que el significado que se atribuya a una determinada disposición no puede transgredir el de una norma constitucional; la positiva, que el significado de una disposición debe ser aquel que más favorezca a las normas constitucionales.

Lo señalado por los citados autores ha sido también reconocido por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, como las Sentencias recaídas en los Expedientes Nos. 00014-2009-AI/TC (fundamento 10), 0002-2003-AI/TC (fundamento 8) y 047-2004-AI/TC (fundamento 37), en los que se ha establecido que cuando se advierta una disposición legal incompatible con la Constitución la declaración de inconstitucionalidad debe ser el último recurso, siendo que de las diversas interpretaciones que se pueda dar sobre dicha disposición debe elegirse el que sea conforme a la constitución.

Cabe tener en cuenta, también, lo analizado por Blume (2015, p. 201) en su tesis “El principio de interpretación conforme a la Constitución como criterio hermenéutico del Tribunal constitucional”, en donde señala, como una de sus conclusiones, que la interpretación conforme a la Constitución no solo es aplicable para evitar declarar la inconstitucionalidad de una norma legal, es decir, no solo debe utilizarla el Tribunal Constitucional cuando realiza control de constitucionalidad, sino que también, debe aplicarse en toda interpretación que se realice de las normas, independientemente del operador jurídico, pues se trata de una regla o principio de carácter general bajo el contexto de un Estado Constitucional de Derecho.

De la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos concluir que, cuando nos encontremos ante una disposición legal que puede ser interpretada de diversas maneras corresponderá que se opte por la que se encuentre arregla a la Constitución. En ese sentido, cuando

interpretemos el artículo 168° del Código Tributario debemos descartar aquella interpretación que desconoce derechos fundamentales como el derecho a la igualdad.

Asimismo, conforme se ha precisado en el punto anterior, la idea de que el principio de retroactividad benigna tributaria pueda ser reconocida en nuestro ordenamiento no es antojadiza ni extrema, pues existen países que reconocen expresamente en sus normas tributarias este principio en materia sancionadora tributaria.

En orden a lo expuesto, presentamos un enfoque que trasciende la literalidad de la norma haciendo una interpretación más completa y acorde al ordenamiento jurídico, protegiendo su unidad sistemática, y velando por los derechos fundamentales. Y se precisa que, la potestad sancionadora es una y ya sea que se denomine penal o administrativa, estas no son más que una expresión de ese poder unitario, por lo que, son aplicables los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, incluyendo al sancionador tributario.



CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Como lo señalamos, el principio de retroactividad benigna se encuentra relegado tanto por la SUNAT como por su superior jerárquico, el Tribunal Fiscal, siendo que dichas entidades han proscrito la aplicación de este principio bajo cualquier supuesto.

Lo anterior se evidencia en los diversos informes y resoluciones emitidos por ambas entidades. La SUNAT en los Informes Nos. 36-2017-SUNAT y 138-2018-SUNAT ha sostenido que el principio de retroactividad benigna únicamente resulta aplicable cuando la infracción es de naturaleza administrativa mas no en supuestos en los que la infracción tenga naturaleza tributaria, ya que, en estos casos resulta de aplicación el artículo 168° del Código Tributario, y esta prohíbe la aplicación del referido principio. Así también, mediante Informe No. 51-2019-SUNAT se ha agregado que la Quinta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo No. 1311 que modifica el Código Tributario ha proscrito la aplicación de los principios que limitan la potestad sancionadora reguladas en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Tabla 4

Informes de SUNAT que desconocen la aplicación del principio de retroactividad benigna

36-2017-SUNAT	138-2018-SUNAT	51-2019-SUNAT
----------------------	-----------------------	----------------------

“Cabe señalar que (...) las infracciones contempladas en la LGA pueden ser clasificadas por su naturaleza en administrativas y tributarias.

(...) En ese sentido, entendemos que la presente consulta se encuentra referida precisamente a infracciones de naturaleza estrictamente administrativa.

(...)

IV. CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, consideramos que el beneficio de retroactividad benigna, como derecho del administrado, debe ser otorgado verificando que en el caso concreto la conducta reprimible del administrado se encuentre dentro de las previsiones señaladas en el numeral 5) del artículo 230° de la LPAG, destacando que en ellas no se contempla como condición que acto administrativo de sanción no haya adquirido la condición de firme.”

Es preciso señalar como antecedente, que las hipótesis en consulta se encuentran referidas a infracciones administrativas previstas en la LGA, que en un primer momento se encontraban sancionadas con la suspensión de actividades del operador de comercio exterior, y que producto de una norma modificatoria posterior pasan a ser sancionadas con multa, de lo que se desprende que no varía el tipo infraccional que continúa siendo el mismo, sino más bien el tipo de sanción que le resulta aplicable.

(...)

Sobre el particular cabe señalar, que la Gerencia Jurídica Aduanera ha señalado de manera reiterada, que tratándose de infracciones de naturaleza administrativa sancionadas con suspensión, que posteriormente pasan a ser sancionadas con multa, si estas últimas resultan ser en su consideración integral más favorables al administrado, resultarán de aplicación el principio de retroactividad benigna previsto en el numeral 5) del artículo 230° de la Ley No. 27444, el mismo que podrá ser aplicado en cualquier etapa del procedimiento.

“(...) si bien el numeral 5 del artículo 248 del TUO de la LPAG reconoce como excepción la aplicación del principio de retroactividad benigna para la sanción de las infracciones administrativas, por mandato expreso de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1311, dicho principio no resulta aplicable a las infracciones de naturaleza tributaria, las que se rigen por los principios establecidos de manera especial en el Código Tributario, entre estos, el previsto en su artículo 168, según el cual “Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”; por lo que las infracciones en materia tributaria quedan expresamente excluidas del principio excepcional de retroactividad benigna.

(...)

IV. CONCLUSIÓN:

(...) se concluye que no resulta aplicable el principio de retroactividad benigna para dejar sin efecto la sanción de suspensión de actividades que estuvo prevista en el segundo párrafo del literal b) del artículo 39 de la LDA, antes de la modificación dispuesta por la Ley No. 29952, habida cuenta que se trata de una sanción de naturaleza tributaria.”

Por su parte, el Tribunal Fiscal mediante Resoluciones Nos. 08488-A-2017 (emitida el 26 de setiembre de 2017), 01550-4-2017 (emitida el 22 de febrero de 2017) considera inaplicable el principio de retroactividad benigna bajo los mismos fundamentos que la SUNAT, sin embargo, en una decisión posterior, como la Resolución No. 05417-4-2017 (emitida el 23 de junio de 2017),

agrega que la retroactividad benigna se encuentra prohibida por mandato constitucional, esto es bajo el artículo 103° de la Constitución.

Tabla 5

Resoluciones del Tribunal Fiscal que desconocen la aplicación del principio de retroactividad

benigna

08488-A-2017	01550-4-2017	05417-4-2017
<p>“Que en tal contexto, resultan improcedentes los argumentos de la recurrente que repitiendo el texto de la infracción prevista en el numeral 10 del inciso b) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas asumen que se trata de una infracción de naturaleza administrativa, y por tanto, tampoco resulta posible la aplicación de la figura de retroactividad benigna que se desprende del numeral 5 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444, pues el artículo 168° del citado Código Tributario niega tal posibilidad al establecer que: “Las normas tributarias que suprimen o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución””</p>	<p>“Que cabe señalar que la recurrente no ha precisado de qué modo debe aplicarse lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia No. 282-2016/SUNAT, a través de la cual se amplía la atención a nivel nacional de trámites presenciales, o en todo caso, de qué forma la Administración habría inobservado lo ahí expuesto; sin perjuicio de ello cabe señalar que en aplicación del principio de retroactividad benigna la aplicación de retroactiva de las normas está proscrita por nuestro ordenamiento jurídico, el cual recoge la teoría de los hechos cumplidos a efectos de aplicar la norma jurídica en el tiempo.”</p>	<p>“Que con relación a lo señalado por la recurrente respecto a que la sanción interpuesta no se encontraba en trámite ni ejecución por lo que no resultaba aplicable el principio de irretroactividad, tal como lo prevé el artículo 168° del Código Tributario, debe indicarse que el mencionado artículo dispone que “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no exigirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución”, siendo que este tribunal ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 2000-4-96, que el término en trámite o ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas, como es el caso de autos, por lo que de acuerdo con dicha norma no corresponde aplicar retroactivamente la Resolución de Superintendencia No. 272-2016-SUNAT.”</p>

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha sido recurrente y firme en su postura de que el principio de retroactividad benigna no resulta aplicable por expresa disposición del artículo 168° del Código Tributario, desde incluso antes de la emisión de la Ley del Procedimiento Administrativo General, quedando plasmado ello en jurisprudencia de observancia obligatoria, Resolución No. 200-4-96 de fecha 03 de marzo de 1997.

A partir del Decreto Legislativo No. 1311 la jurisprudencia del Tribunal Fiscal encontró un argumento adicional para inaplicar el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria amparándose en su Quinta Disposición Complementaria, tal como se puede apreciar en las Resoluciones Nos. 06874-8-2018 (emitida el 11 de setiembre de 2018), 07971-3-2018 (emitida el 19 de octubre de 2018), 00142-5-2019 (emitida el 8 de enero de 2019), 00819-1-2019 (emitida el 25 de enero de 2019), entre otras.

Tabla 6

Resoluciones del Tribunal Fiscal que desconocen la aplicación del principio de retroactividad benigna en razón del Decreto Legislativo 1311

06874-8-2018	07971-3-2018
<p>“Que si bien la recurrente invoca la aplicación del numeral 5 del artículo 246° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444,(...) el cual señala que son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables, (...) la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1311 señala que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la Ley del Procedimiento Administrativo General, (...) no siéndole de aplicación lo dispuesto por el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, modificado por el Decreto Legislativo No. 1272.</p>	<p>“Que respecto a lo alegado por la recurrente que se le debe aplicar la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1311 que entró en vigencia el 31 de diciembre de 2016, el cual modificó la conducta típica de dicha infracción, señalando que solo existe infracción si se ha determinado el pago de un menor pago de tributo y que ello debe ser aplicado en su caso, considerando el principio constitucional de retroactividad benigna que también es de aplicación al régimen penal tributario, se debe indicar que de conformidad con la Quinta Disposición Complementaria Final del aludido Decreto Legislativo No. 1311, la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de potestad sancionadora previstos en los artículo 168° y 171° del Código Tributario, no siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 230° de la Ley No. 27444, en tal sentido, toda vez que el artículo 168° del citado código prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, lo pretendido por la recurrente no resulta amparable.”</p>
<p>Que atendiendo a la disposición citada, el legislador ha establecido que el artículo que contiene los principio de la potestad sancionadora administrativa, entre ellos, el de la irretroactividad en los términos recogidos por el numeral 5 antes citado no sea de aplicación en materia tributaria, caso en el cual la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se rige por el Código Tributario.</p>	
<p>(...) carece de sustento lo alegado por el recurrente, respecto a la aplicación de las modificaciones dispuestas por el Decreto Legislativo No. 1311 a periodos anteriores a su entrada en vigencia. De conformidad con lo antes señalado procede confirmar la resolución apelada en este extremo.”</p>	

“Que sobre el particular, es del caso indicar que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1311 establece que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la Ley del Procedimiento Administrativo General no siéndoles aplicables los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha ley; asimismo, refiere que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos por los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto por el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, modificado por el Decreto Legislativo No. 1272.

Que atendiendo a la disposición citada, el legislador ha establecido que el artículo que contiene los principios de la potestad sancionadora administrativa, entre ellos, el de la irretroactividad en los términos recogidos por el numeral 5 antes citado no sea de aplicación en materia tributaria, caso en el cual la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se rige por el Código Tributario, en cuyo artículo 168° se señala que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución; por lo que lo pretendido por el recurrente en este extremo no resulta amparable.”

“(…) se debe indicar que conforme a lo dispuesto por el artículo 109° de la Constitución Política del Perú la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte; y de acuerdo al artículo 103° de la citada carta magna pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.

(…)

Que por su parte la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1311 establece que 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 No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo No. 1272.

(…)

Que con relación a la pretensión de la recurrente de que se aplique a su caso lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 246° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444, (...) que recoge la aplicación retroactiva de sanciones cuando resulten más favorables al administrado por conductas a sancionarse, se debe reiterar lo indicado precedentemente respecto a lo señalado por la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1311, por lo no resulta amparable la pretensión alegada.”

Por otro lado, a nivel judicial tenemos como premisa que la Sentencia de Casación No. 2448-2014, emitida el 15 de setiembre de 2016, ha reconocido la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria bajo argumentos garantistas del derecho fundamental a la igualdad, la aplicabilidad de este principio en materia sancionadora administrativa reconocida a nivel del fuero internacional (Corte Internacional de Derechos Humanos), el reconocimiento de

la norma XI del Título Preliminar del Código Tributario de aplicar supletoriamente principios del derecho administrativo, y la interpretación sistemática del artículo 103° de la Constitución.

Tabla 7

Sentencia de Casación No. 2448-2014 que reconoce el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria

DÉCIMO CUARTO: (...) Sin embargo, cabe notar que la supletoriedad de las normas y principios requiere un vacío normativo, esto es, un aspecto no regulado. Luego, en el presente caso se ha descartado la aplicación del artículo 168 del Código Tributario por no ser pertinente al caso de autos; en consecuencia, no existe en el Código Tributario norma específica que prohíba la retroactividad benigna en sanciones tributarias; y en cuanto al principio contenido en el artículo X, dicha norma tampoco prohíbe la retroactividad benigna sino que establece una pauta general respecto a la vigencia de las normas tributarias.

DÉCIMO QUINTO: Por otro lado, se cuestiona la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo No. 951 al considerar que ello afectaría el artículo 103 de la Constitución Política del Estado, disposición que sustenta la irretroactividad de las normas. Al respecto, si bien el artículo 103 de la Constitución Política vigente, únicamente contempla la retroactividad de la norma en materia penal cuando favorece al reo; sin embargo, una interpretación sistemática de la Carta fundamental nos debe conducir a incluir también, a las sanciones administrativas tributarias que no se encuentren en los supuestos que contempla el artículo 168 del Código Tributario; ello a razón de la igualdad en el trato que la propia norma fundamental establece; por cuanto: “la potestad punitiva penal y la potestad administrativa sancionadora son manifestaciones del *ius puniendi* genérico del Estado”. Por lo que debemos entender, “que la facultad sancionatoria es una sola, independientemente que existan diversos niveles de gravedad de las faltas (infracciones y delitos). Por tanto, las reglas básicas que regulan esta clase de facultad deben guardar coherencia. Si en el Derecho Penal se admite la aplicación retroactiva de la norma benigna, entonces en el Derecho Administrativo Sancionador también se debe contemplar esta posibilidad”

DÉCIMO SEXTO: En tal sentido, podemos señalar que la retroactividad benigna resulta aplicable a los procedimientos administrativos sancionadores que no se encuentren en los supuestos contemplados en el artículo 168 del Código Tributario, por cuanto se sustenta en la igualdad de trato y también en los principios de razonabilidad y proporcionalidad, los cuales constituyen principios reconocidos en la Carta Magna, y traen como consecuencia la extensión de tal figura al ámbito del derecho administrativo tributario; por tanto, no se aprecia infracción de la referida norma constitucional.”

En ese sentido, si bien la jurisprudencia administrativa ha negado la aplicación del principio de retroactividad benigna, ello no obsta para que no se efectúe un análisis crítico de los fundamentos a favor o en contra de la aplicabilidad de este principio, más aún cuando el Poder Judicial sostiene un criterio distinto al de la SUNAT y el Tribunal Fiscal⁸.

⁸ Solo se analizará las resoluciones emitidas por esta entidad por ser el superior jerárquico a nivel administrativo.

1. Resoluciones del Tribunal Fiscal que desconocen la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria:

Para efectos del presente análisis se tomará como muestra algunas resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas a partir del 2017, y esto debido a que son más recientes y que las emitidas con anterioridad han mantenido el mismo criterio.

Resolución No. 05417-4-2017 emitida el 23 de junio de 2017 vinculada al ejercicio 2016. Esta resolución se trataba de una multa impuesta por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, esto es, por la no presentación dentro del plazo de la declaración jurada por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del periodo febrero 2016.

El contribuyente en este caso señaló que no presentó declaración jurada debido a que en el periodo febrero 2016 no obtuvo ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, no realizó operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas ni efectuó adquisiciones que generen crédito fiscal; por lo que, en aplicación del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia No. 203-2006/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia No. 272-2016/SUNAT, no se encontraban obligados a presentar declaración jurada y por tanto no debieron aplicarle la sanción.

Asimismo, señala que, si bien la modificación efectuada por la Resolución de Superintendencia No. 272-2016/SUNAT, que estableció como exentos de la obligación de presentar declaración jurada mensual a los contribuyentes que no obtuvieron ingresos gravados ni efectuaron adquisiciones con derecho a crédito fiscal, tuvo vigencia a partir del 28 de octubre de 2016 y la emisión y notificación de la infracción se efectuó el 1 y 9 de febrero, correspondiendo que se aplique el principio de retroactividad benigna por cuanto no existe un pronunciamiento firme ni una ejecución coactiva (la sanción no se encontraba en trámite ni ejecución), no siendo aplicable por tanto el principio de irretroactividad establecida en el artículo 168° del Código Tributario.

En este caso el Tribunal Fiscal señaló que la Resolución No. 272-2016/SUNAT no se encontraba vigente al momento en que el contribuyente cometió la infracción y no contenía disposición transitoria relacionado al vencimiento para la presentación de declaraciones juradas mensuales, por lo que, a su consideración la aplicación retroactiva de dicha resolución se encuentra proscrita por el ordenamiento jurídico que recoge la teoría de los hechos cumplidos y que además es vulneratorio del artículo 103° de la Constitución que no contempla la retroactividad de las normas en materia tributaria.

El Tribunal Fiscal añade que cuando el artículo 168° del Código Tributario señala “en trámite o ejecución” se refiere a los casos en que la multa no se encuentra pagada, y dado que en dicho caso efectivamente no se pagó la multa resulta aplicable el artículo 168°.

El 21 de diciembre del 2016 se publicó en el diario oficial El Peruano el Decreto Legislativo 1272, la misma que modificaba el artículo 229 de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señalando que los principios contenidos en el capítulo que regula el procedimiento sancionador (donde se encontraba reconocido el principio de retroactividad benigna) eran aplicables incluso a los procedimientos tributarios.

No obstante, el 30 de diciembre de 2016 se publicó en el diario oficial El Peruano el Decreto Legislativo No. 1311, la cual, mediante su Quinta Disposición Complementaria Final, estableció que no resultan aplicables a los procedimientos tributarios los principios que limitan la potestad sancionadora recogidas en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal en pronunciamientos emitidos a partir del 2018 vienen argumentando esta Quinta Disposición Complementaria Final para desconocer la aplicación del principio de retroactividad benigna.

La Resolución No. 06874-8-2018 emitida el 11 de setiembre de 2018 vinculada al ejercicio 2006, se refería a una multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. En este caso el contribuyente señalaba que correspondía dejar sin efecto la multa debido a que al momento en que la Administración la determinó se encontraba

vigente el Decreto Legislativo 1311 mediante el cual se estableció, entre otras modificaciones, sancionar con el 50% del tributo por pagar omitido o saldo aumentado indebidamente mas no cuando se declare indebidamente pérdida o saldo a favor. Por lo que, considera que en este caso debe aplicarse el principio de retroactividad benigna.

En este caso el Tribunal Fiscal consideró que en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas y la teoría de los hechos cumplidos no corresponde la aplicación del principio de retroactividad benigna. Asimismo, considera que no resulta aplicable el numeral 5 del artículo 246° del Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de retroactividad benigna toda vez que la Quinta Disposición Complementaria final del Decreto Legislativo No. 1311 ha establecido la inaplicación de este principio y de los demás recogidos en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, (referidos a la potestad sancionadora). En ese sentido, este decreto legislativo ha dispuesto que en los procedimientos tributarios en los que la Administración Tributaria ejerza potestad sancionadora únicamente resulta de aplicación el Código Tributario.

Resolución No. 07971-3-2018, emitida el 19 de octubre de 2018, vinculada al ejercicio 2014, referido al mismo supuesto anterior. En este caso al igual el contribuyente alegó los mismos argumentos que en el anterior, sin embargo, en referencia a la aplicación del principio de retroactividad benigna no se sustentó en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, sino que señaló que este principio es aplicable en el ámbito penal tributario debiendo también ser aplicable en su caso.

El Tribunal Fiscal en este caso señaló los mismos argumentos que en el anterior descrito, basándose en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1311 a pesar de que no se alegó el principio de retroactividad benigna en base a la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, sino al ámbito penal tributario.

Resolución No. 00819-1-2019, emitida el 25 de enero de 2019, vinculada al ejercicio 2014, referido al mismo supuesto anterior. En este caso el contribuyente señala que la retroactividad benigna en materia tributaria resulta aplicable en virtud del artículo 103° de la Constitución y la

jurisprudencia del Tribunal Constitucional, las mismas que motivaron que este principio sea reconocido en la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Asimismo, señala que debe ser aplicable la Sentencia de Casación No. 2448-2014 LIMA que reconoce la aplicación de la retroactividad benigna en sanciones tributarias.

El Tribunal Fiscal señala que el artículo 103° de la Constitución únicamente permite la aplicación de la retroactividad benigna en materia penal y el artículo 168° del Código Tributario la prohíbe expresamente para materia tributaria. Agrega, lo ya señalado respecto a la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1311. Asimismo, señala que el Tribunal Fiscal es del criterio que cuando el artículo 168° hace referencia al término en trámite o en ejecución alude a multas no pagadas.

Respecto a la sentencia de Casación No. 2448-2014 LIMA señala que esta no resulta aplicable por cuanto no ha sido emitida con carácter de precedente vinculante.

Conforme se puede apreciar, el Tribunal Fiscal en sus diversos pronunciamientos ha desconocido la aplicación del principio de retroactividad benigna incluso cuando se le ha planteado tomar el criterio establecido en la Sentencia de Casación No. 2448-2014 Lima.

2. Sentencia de casación No. 2448-2014 Lima que reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria

A nivel judicial tenemos como premisa que la Sentencia de Casación No. 2448-2014 emitida el 15 de setiembre de 2016 y publicada el 31 de agosto del 2017 no considera de manera tajante, como el Tribunal Fiscal, que el principio de retroactividad benigna no sea aplicable, sino que señala que bajo ciertos supuesto sí debe aplicarse este principio. Básicamente esta sentencia discrepa del concepto que los órganos administrativos tienen de los términos en trámite o en ejecución; sin embargo, conforme se aprecia de esta sentencia, recoge argumentos sumamente interesantes.

En este caso el contribuyente presenta Demanda Contenciosa Administrativo contra la Resolución No. 07094-A-2011 señalando que la presentación de manifiestos de carga de importación con errores respecto al peso no constituía infracción al momento en que SUNAT verificó la comisión de la infracción⁹, por lo que en aplicación del principio de retroactividad benigna no corresponde que se le sancione.

Por su parte la SUNAT y el Tribunal Fiscal alegaron que, se ha efectuado una interpretación indebida de la norma que establece la sanción y de la que la modifica, de que se ha inaplicado el artículo 103° de la Constitución, se ha efectuado una interpretación errónea del artículo 168° del Código Tributario (CT) que prohíbe la retroactividad de las normas tributaria, así como aplicación indebida del numeral 5 del artículo 230 de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

La Corte Suprema mediante la referida sentencia precisó los siguientes criterios:

- ✓ El artículo 168° del Código Tributario prohíbe la aplicación de la aplicación retroactiva de las normas tributarias sobre sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución, entendiéndose como trámite cuando la sanción ha sido imputada (que se haya notificado o se encuentre pendiente de resolución) y como ejecución cuando la sanción se encuentre en cobranza coactiva.
- ✓ Citan caso llevado ante la Corte Internacional de Derechos Humanos (Caso Ricardo Canese vs Paraguay) en la que reconoció el principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador administrativo.
- ✓ No resulta congruente que se aplique la ley más severa vigente al momento de la comisión de la infracción cuando el propio legislador es quien reconoce una menor intervención gravosa.

⁹ Se cometió la infracción entre el 1 y 26 de enero de 2005, y la verificación de la SUNAT ocurrió en mayo 2009 cuando ya se encontraba vigente el Decreto Legislativo No. 951 mediante la cual ya no se sancionaba dicho hecho.

✓ La norma IX del Código Tributario reconoce expresamente la aplicación supletoria de los principios del Derecho Administrativo. Y dado que el supuesto de hecho del caso no está contemplado en el artículo 168° del Código Tributario (la sanción no se encuentra en trámite ni ejecución) y que la norma X no prohíbe la retroactividad benigna, cabe la aplicación supletoria de los principios del Derecho Administrativo Sancionador.

✓ En cuanto al artículo 103° de la Constitución, una interpretación sistemática nos debe llevar a concluir la aplicación del principio de retroactividad benigna en razón del derecho fundamental a la igualdad que la Constitución protege.

✓ La potestad punitiva penal y administrativa sancionadora son manifestaciones del Ius Puniendi del Estado, por lo que, en pro del principio de igualdad corresponde la aplicación del principio de retroactividad benigna en el ámbito administrativo sancionador.

✓ Por tanto, la retroactividad benigna debe ser aplicado en los supuestos no contemplados en el artículo 168° del Código Tributario.

3. Otras sentencias del Poder Judicial respecto a la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria:

Mediante Sentencia de **Casación No. 368-2015** la Corte Suprema señaló que, frente a la existencia de dos criterios ante el Tribunal Fiscal, en donde uno es más beneficioso que el otro, en aplicación del principio de favorabilidad contemplado en el numeral 5 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General corresponderá aplicar la más favorable, aun cuando dicho criterio se haya establecido con posterioridad a la ocurrencia del hecho que se pretende sancionar.

Por su parte, la Sentencia de la Séptima de la Corte Superior emitida bajo **Expediente 5635-2019** señaló que si bien en virtud de la Quinta Disposición complementaria y Final el Decreto Legislativo No. 1311 se dispone que no resultan aplicables en materia tributaria las disposiciones del numeral 5 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo (que reconoce el

principio de retroactividad benigna), se advierte que si la retroactividad benigna se aplica en materia penal debiera aplicarse también en materia sancionadora tributaria, criterio ratificado por la Sentencia de Casación No. 2448-2014-LIMA, en diversa doctrina y en propio Título Preliminar del Código Tributario que en su Norma IX establece la aplicación de otros principios del derecho administrativo. Al igual que en la Casación No. 2448-2014-LIMA señala que, este principio será aplicable en tanto la sanción no se encuentre en trámite ni ejecución, y siendo en dicho caso la infracción se cometió antes de que la Administración Tributaria determine la misma, resultaba aplicable el principio de retroactividad benigna.

Conforme se puede apreciar, la particularidad de esta sentencia es que reitera el criterio contenido en la Sentencia de Casación No. 2448-2014-LIMA, incluso refiriéndose a que la Quinta Disposición complementaria y Final el Decreto Legislativo No. 1311 no es óbice para aplicar el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Así también, mediante Sentencia de la Séptima Sala de la Corte Superior emitida bajo **Expediente No. 7524-2016** se señaló que la norma tributaria no contiene principios especiales limitantes de la potestad sancionadora, no debiéndose aplicar el criterio de norma especial versus norma general (Ley del Procedimiento Administrativo General vs Código Tributario). Por lo que, el artículo 168° del Código Tributario cuando utiliza la expresión “sanción en trámite o ejecución” debe entenderse a los casos en los que el acto administrativo ya es firme.

Si bien la aplicación del principio de retroactividad benigna al ámbito tributario podría encontrar cierto obstáculo en la literalidad del artículo 168° del Código Tributario, conforme se viene sosteniendo, este punto de vista descansa únicamente en la interpretación literal que se viene realizando de este artículo.

Asimismo, de igual forma que la jurisprudencia citada que parten de una interpretación más allá de la mera literalidad de la norma tributaria, tenemos que la Sentencia de **Casación No. 13233-2014 Lima** ha reconocido expresamente que el artículo 165° del Código Tributario, referido a la determinación objetiva de las sanciones tributarias, no debe ser interpretado de forma literal, sino

que este artículo debe ser interpretado de conformidad con los derechos fundamentales reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos.

La citada sentencia señala que en base a una interpretación conforme a los principios convencionales y constitucionales, y normas y principios legales que regulan las sanciones administrativas tributarias, corresponde que el artículo 165° del Código Tributario que dispone que la infracción debe ser determinada en forma objetiva debe ser interpretada como una norma dirigida a la autoridad tributaria imponiéndole el deber de actuar con objetividad, mas no debe ser interpretada como una norma que les permite definir o restringir los elementos del tipo infractor, en ese sentido, dependerá de cada norma sancionadora tributaria si contiene un elemento del tipo subjetivo (intención) o no.

Conforme se puede apreciar, de la jurisprudencia citada, resulta evidente que la jurisprudencia judicial al interpretar las normas tributarias no se limita a la literalidad de las mismas, sino que como órganos protectores de la legalidad de las actuaciones administrativas procuran efectuar interpretaciones más garantistas.

Tabla 8

Sentencias del Poder Judicial que reconocen el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria

SENTENCIAS DEL PODER JUDICIAL	
CASACIÓN No. 368-2015	Sala Superior Exp. 5635-2019
<p><u>SEXTO:</u> (...) 6.4 Estando a lo expuesto, y siendo evidente la coexistencia de dos (2) criterios ante la autoridad administrativa (Tribunal Fiscal), en donde uno es más beneficioso que el otro, hace concluir a este Colegiado Supremo que corresponde la aplicación del principio de favorabilidad, contemplado en el numeral 5) del artículo 230 de la Ley No. 27444 2, pues como se señala, corresponde la aplicación de la norma o criterio más favorable al administrado, aun cuando este se hubiere establecido después de ocurrido los hechos que se pretende sancionar.</p> <p>6.5. Entonces, no habiéndose considerado los criterios citados, al momento de pronunciarse</p>	<p><u>“DÉCIMO TERCERO:</u> (...) A mayor abundamiento, es necesario aclarar que si bien es cierto el artículo 103° de la Constitución establece la irretroactividad de las normas y la retroactividad benigna únicamente en materia penal cuando la norma favorece al reo, también lo es que el derecho penal y el derecho administrativo sancionador son manifestaciones del ius puniendi del Estado, por tanto, en virtud del principio de igualdad contenido en el numeral 2) del artículo 2° de la Constitución, si s e admite la retroactividad benigna en materia penal también lo es en materia administrativa sancionadora tributaria, siendo que esta posición se encuentra ratificada en el décimo quinto considerando de la Casación No. 2448-2014-LIMA (...)</p>

sobre la sanción a imponerse, se verifica que se vulneró el derecho del administrado, al pretender que se aplique en el presente caso el precedente vinculante administrativo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 169-1-2008, emitido tres (3) años después de los hechos que dieron origen a la infracción tributaria materia de estos autos.

DÉCIMO SEXTO: (...) que si bien el artículo 168° del Código Tributario recoge como regla general al principio de irretroactividad, esto es, únicamente en los supuestos que la sanción se encuentre en trámite o ejecución, contrario sensu, se admite la posibilidad de que opere el principio de retroactividad benigna en aquellos supuestos en que la sanción no se encuentre en trámite o ejecución, más aún si no existe marco legal que prohíba su aplicación de manera taxativa, siendo que tal criterio ha sido recogido por la Corte Suprema de Justicia de la República mediante la Casación No. 2448-2014-LIMA y por la doctrina autorizada. En ese sentido, se verificó que en el caso particular sí resultaba aplicable el principio de retroactividad benigna del Decreto Legislativo No. 1311, toda vez a la fecha en que modificó el texto original del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y la sanción prevista en su Tabla de Infracciones y Sanciones, esto es, 30 de diciembre de 2016, la Administración Tributaria todavía no había detectado dicha infracción ni impuesto sanción alguna a la demandante, es decir, la sanción tributaria no se encontraba en trámite ni mucho menos en ejecución, puesto que ello recién se efectuó a través de la Resolución de Multa No. 012-002-0031062 que fue notificada el 28 de diciembre de 2017.

Sala Superior Exp. No. 7524-2016

CASACIÓN No. 13233-2014

DÉCIMO QUINTO: Como se advierte, el autor citado igualmente privilegia la vigencia y aplicación del artículo 230.5 de la Ley N° 27444, por contener el Principio de la Retroactividad Benigna que no puede ser ignorado por una ley especial; en consecuencia, no rige el criterio de ley especial en oposición a ley general, toda vez que los principios prevalecen sobre las reglas. Es más, incluso a nivel de la aplicación exclusiva del artículo 168 del Código Tributario, interpreta que dicho dispositivo únicamente prohíbe la retroactividad benigna en caso que la resolución que impone la sanción se encuentre firme, por lo que si la misma está siendo discutida en un procedimiento contencioso, procedería la retroactividad benigna y aplicar la norma posterior más beneficiosa para el administrado: "Entendemos que el Artículo 168° del código Tributario, cuando utiliza la expresión: "sanción en trámite o ejecución" no se refiere -en estricto- al acto administrativo que se encuentra impugnado a través de un procedimiento administrativo o proceso judicial; ni que se halla en pleno procedimiento de cobranza coactiva. Más bien esta parte del dispositivo legal deber

SEGUNDO: Interpretación del artículo 178 inciso 2 en concordancia con el artículo 165, del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N°135-99-EF.

2.1 Previo a la labor interpretativa del artículo que regulaba el tipo infractor tributario en concordancia con el artículo 165, resulta pertinente acudir al principio de legalidad y tipicidad del procedimiento administrativo sancionador, considerando que en el marco de un Estado Constitucional de Derecho, **las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, en cuyo artículo 9° consagra los principios de legalidad e irretroactividad como derechos y garantías de los administrados, que constituyen límites a la potestad administrativa sancionadora del Estado:**

"Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad.- Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si

ser interpretado en el sentido que ya existe un determinado acto administrativo firme que determina cierta sanción".

con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincente se beneficiará de ello."

En consecuencia, se reitera que no cabe en el presente caso la aplicación del criterio norma especial versus norma general, y que en el supuesto negado que deba aplicarse únicamente el artículo 168 del Código Tributario, debe entenderse a la retroactividad benigna, a la luz de la interpretación antes expuesta."

2.2 Al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha definido en el Caso García Asto y Ramírez Rojas vs. Perú, que en un Estado de Derecho los principios de legalidad e irretroactividad presiden la actuación de todos los órganos del Estado en sus respectivas competencias, particularmente cuando ejercen el poder punitivo (fundamento 187);"

4. Conclusión del problema

Por un lado, las resoluciones del Tribunal Fiscal son tendientes en desconocer la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria bajo cualquier supuesto, pero también podemos advertir que se llega a dicha afirmación en base a una interpretación restringida en la literalidad de la norma.

Por otro lado, la sentencia de Casación No. 13233-2014 Lima, así como las sentencias citadas en el punto anterior, efectúan un análisis distinto ciñéndose no solo al Código Tributario sino a la Constitución, a sentencias internacionales, a doctrina referida a la potestad sancionadora de las entidades administrativas, y desconociéndose abiertamente la limitación a una interpretación literal del artículo 168° del Código Tributario y el artículo 103° de la Constitución; lo cual consideramos que es conforme a un Estado Constitucional de Derecho, más aun cuando se está ante el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria que, conforme lo desarrollamos en el capítulo anterior, es el ejercicio de una única potestad punitiva limitante de derechos y con carácter represivo.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

Conforme se desarrolló en los Capítulos anteriores el Tribunal Fiscal tiene el criterio recurrente de considerar que no resulta aplicable el principio de retroactividad benigna en materia tributaria bajo ningún supuesto, y ello, básicamente, en base a una interpretación literal del artículo 168° del Código Tributario. Por su parte, de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial, identificadas en el presente trabajo, se aprecia que interpretan el referido artículo bajo un criterio diferente y garantista, no negando la aplicación del principio de retroactividad benigna a ciertos supuestos.

Asu vez, de la jurisprudencia judicial revisada (Sentencias de Casación No. 2448-2014, 368-2015 y la Sentencia de la Corte Superior recaída en el expediente No. 7524-2016) se evidencia que no solo se limitan a la literalidad del artículo 168° del Código Tributario, sino que se ha recurrido a otorgar prevalencia a la Constitución, el derecho fundamental a la igualdad, a la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Concordancia con la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Desde luego, en esta investigación no se cuestiona ni se pretende exigir que el Tribunal Fiscal, en observancia a la Constitución, no aplique el artículo 168° del Código Tributario ya que ello implicaría sustentar el ejercicio del control difuso administrativo, que no es tema del presente trabajo, sino que, conforme se aprecia del análisis efectuado en las jurisprudencias judiciales (Sentencias de Casación Nos. 2448-2014, 368-2015, 13233-2014 y las Sentencias de la Corte Superior recaída en los expedientes Nos. 5635-2019 y 7524-2016) al interpretar una disposición normativa se debe evitar limitarse a la literalidad de la misma, siendo que existen supuestos no contemplados en el artículo 168° del Código Tributario, por lo que, no sería contrario a derecho que en observancia del artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario resulte aplicable las disposiciones contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General que reconoce expresamente el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Asimismo, se analizó que la potestad sancionadora es única y que la materia penal o administrativa sancionadora son solo manifestaciones de las misma, encontrándose limitados por los mismos principios, criterio ya reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en

las sentencias recaídas en los Expedientes Nos. 2050-2020-AA/TC, 2192-2004-AA /TC y 01873-2009-PA/TC. Además, sumado al hecho que la Constitución es una norma con una naturaleza compleja¹⁰, se precisa que su interpretación no debe limitarse a los métodos de interpretación tradicionales siendo de aplicación los principios de interpretación constitucional reconocidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 5854-2005-PA/TC. Es así que, atendiendo a una interpretación constitucional del artículo 103° de la Constitución nos llevó a la conclusión de que, en respeto al derecho a la igualdad, el principio de retroactividad benigna debiera ser aplicable en materia sancionadora tributaria en aquellos supuestos no contemplados en el artículo 168° del Código Tributario, esto es, cuando la sanción no se encuentre en trámite ni ejecución.

A su vez, se advirtió que, prueba de que lo planteado en este trabajo de investigación no es radical es que el derecho comparado (América Latina) reconoce en sus normas tributarias de forma expresa la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria.

No obstante lo anterior, durante el presente trabajo de investigación se halló conceptos y cuestionamientos que podrían considerarse a discusión en el planteamiento de la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria, siendo entre los más relevantes la afectación al concepto de especialidad del Derecho Tributario y la preponderancia de la intención del legislador en la modificación de la Constitución de 1979, ya que esta última no solo reconocía la aplicación de la retroactividad benigna en materia penal sino que también en materia tributaria y laboral.

1. Sobre la modificación de la Constitución de 1979

La Constitución de 1979 establecía expresamente en su artículo 187° que el principio de retroactividad benigna era aplicable en materia penal, laboral y tributaria. Asimismo, como consecuencia del golpe de estado efectuado por el expresidente Alberto Fujimori se disolvió el

¹⁰ Como se analizó en el subcapítulo 4 del Capítulo II: Estado del Arte la naturaleza compleja de la Constitución sustenta que el ordenamiento jurídico peruano (con la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 5854-2005-PA/TC) haya reconocido la aplicación de los principios de interpretación constitucional.

congreso y se conformó el congreso constituyente para la posterior promulgación de la Constitución del 1993 vigente hasta la fecha.

Como resultado de la emisión de la Constitución vigente se aprecia que ya no se reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria sino únicamente en materia penal. A continuación, se aprecia el detalle de dicha modificación:

Tabla 9

Cuadro comparativo entre el artículo 187° de la Constitución de 1979 y el artículo 103° de la Constitución de 1993

Constitución Política de 1979	Constitución Política de 1993
“Artículo 187.- (...). Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, laboral o tributaria, cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente.”	“Artículo 103.- La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.”

Lo anterior nos podría llevar a considerar que la intención del legislador fue la de impedir la aplicación del principio de retroactividad benigna a la materia tributaria, incluyendo al ámbito sancionador tributario; sin embargo, cabe precisar que de la revisión del diario de debates “Debate Constitucional Pleno – 1993 Tomo II” se aprecia que la discusión nunca giró en torno a la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Así tenemos que, en la 29S Sesión (matinal) llevada a cabo el 22 de julio de 1993 (Congreso Constituyente Democrático, 1998, pp. 1204-2014) el debate sobre el artículo 103° de la Constitución (en dicha discusión numerada como artículo 116°) inició cuando el congresista García Mundaca indicó que debería mantenerse la retroactividad benigna de la ley en materia laboral y tributaria al no haberse evidenciado durante los años de vigencia de la Constitución de 1979 efectos nocivos. No obstante, el congresista Chirinos Soto, remitiéndose únicamente al ámbito laboral, señaló que la retroactividad es perjudicial para las empresas, pues genera inseguridad jurídica y alejaría la inversión extranjera. En adelante, el debate se ciñe en un análisis teórico de la retroactividad de las normas vinculado al ámbito laboral y penal entre los congresistas Chirinos Soto, Flores Nano, Fernández Arce y Torres y Torres Lara. Más adelante, cuando uno de

los congresistas (Chirinos Soto) pidió explicaciones a la congresista Flores Nano, de cómo el principio de retroactividad benigna se podría aplicar al ámbito tributario, esta indicó que resulta posible su aplicación pero que ello ya se encontraba regulado en el Código Tributario, que establecía que, si se emite una nueva norma desgravando un hecho imponible, esta solo exime de los recargos e intereses. Por último, el congresista Cáceres Velásquez indicó que debería recogerse lo dispuesto en la Constitución de 1933 que, a su consideración, permitía la retroactividad de la ley a libertad de los legisladores, atendiendo a cada situación en concreto, señalando como ejemplo aquellos casos en las que se emitan leyes con defectos en los que se tiene que emitir normas interpretativas.

Conforme se puede apreciar el congreso constituyente no puso en discusión la aplicabilidad del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, sino que a lo mucho, y de forma muy sesgada, se analizó cuestiones tributarias sustanciales y formales (sobre desgravamen y sobre normas interpretativas), por lo que, sería apresurado declarar que la intención del legislador fue la derogar dicho principio, más aún cuando actualmente la LPAG reconoce este principio y su constitucionalidad no ha sido cuestionada¹¹.

A su vez, cabe precisar que de cierta manera resulta razonable que en aquel entonces no se haya prestado atención al ámbito sancionador tributario dado que es recién a partir del 2001 con la Ley No. 27444 (LPAG) que podemos tratar sobre el ámbito sancionador, pues como lo señala Martín en el Perú es recién con esta norma que nace el Derecho Administrativo Sancionador como tal (2013, p. 145).

Por otra parte, y sin perjuicio de lo anterior, si bien en el debate sobre el actual artículo 103° de la Constitución no se analizó el principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador administrativo, ni mucho menos a nivel sancionador tributario, cabe tener en cuenta el debate sobre el artículo 74° de la Constitución (en dicha discusión numerada como artículo 78°), en específico

¹¹ Siendo que incluso mediante precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación No. 3988-2011-LIMA se ha reconocido el principio de retroactividad benigna en materia sancionadora administrativa, pero claro, se debe precisar que no es una sentencia vinculada ámbito tributario.

lo indicado por el congresista Antero Florez-Araoz en la 29N Sesión (matinal) llevada a cabo el 19 de julio de 1993:

Y nos falta la retroactividad benigna. Estoy convencido de que este principio es necesario, pero circunscribiéndolo a las sanciones, las moras, las penalidades, y no al propio impuesto, tal como lo señalan el artículo 150° del anterior Código Tributario y el artículo 168° del novísimo Código Tributario.

Todos estos son principios que deben estar contenidos en la Constitución del Estado para que más tarde, por una norma legal de menor jerarquía, no se puedan alterar; por eso es importante considerarlos aquí en la Constitución. (Congreso Constituyente Democrático, 1998, p. 942)

Conforme se puede apreciar, el citado congresista pretendió abrir el debate sobre la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, no obstante, dicho debate nunca se dio pues fue el último en intervenir, cerrándose el debate sobre el artículo 74° de la Constitución con su intervención.

Ahora bien, resulta pertinente advertir que, no necesariamente el hecho que una disposición normativa se haya encontrado expresa en una Constitución anterior y que en la vigente no se encuentre, debiera llevarnos a la conclusión de que nos encontramos ante una derogación. Una situación que podemos utilizar de forma análoga, para demostrar lo anterior, se encuentra en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03041-A-2004, emitida como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, en la que se estableció la primacía de los tratados sobre las leyes, aun cuando, si bien esta regla era expresa en la Constitución de 1979, no se encontraba así en la Constitución de 1993.

Asimismo, cabe señalar que, a consecuencia del gobierno transitorio, posterior al gobierno del expresidente Alberto Fujimori, en el año 2001, se presentó una propuesta de reforma de la constitución que buscaba la reconstrucción del Estado de Derecho, pues se consideraba que la constitución vigente se había emitido en un contexto vulneratorio de las instituciones políticas del Estado. En ese contexto, se presentó el documento denominado “Comisión de Estudio de las Bases

de la Reforma Constitucional peruana”, en este documento se planteó reformar el artículo 103° de la Constitución y precisar que las normas tributarias no tienen efectos retroactivos **salvo en materia sancionadora** (Comisión de Juristas, 2001, p. 768).

Por último, cabe advertir que, sin perjuicio de lo establecido en el texto constitucional, existen normas tributarias que si bien expresamente se han cuidado de mencionar su carácter “retroactivo” tienen estos efectos, conforme se analizará en el siguiente punto.

2. Ejemplos de normas con efectos retroactivos en favor de los contribuyentes

Sin perjuicio de que nuestra Constitución vigente no reconoce de forma expresa la aplicación retroactiva de las normas tributarias cuando sean favorables a los contribuyentes, en los siguientes puntos podemos apreciar algunos ejemplos en los que la norma tributaria, con carácter general, ha tenido dichos efectos o se ha buscado que las tengan.

2.1. Régimen de gradualidad

Un ejemplo de normas tributarias con efectos retroactivos lo podemos encontrar en la Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT (Reglamento del Régimen de Gradualidad), que mediante su Única Disposición Complementaria Transitoria estableció lo siguiente:

El Régimen se aplicará a las infracciones -comprendidas en su ámbito de aplicación- cometidas o detectadas a partir de la fecha de entrada en vigencia del presente Reglamento, sin perjuicio que, para la aplicación del criterio de frecuencia, el cómputo de ésta se inicie desde el 06.02.2004.

Respecto de la gradualidad, el Régimen también podrá aplicarse a las infracciones, cometidas o detectadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución, siempre que el infractor cumpla con subsanarlas de conformidad con esta y no se hubiera acogido a un Régimen de Gradualidad

anterior, no generándose derecho alguno a devolución o compensación. (SUNAT, Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT, 2007)

Conforme se puede apreciar, cuando el segundo párrafo nos menciona que el Régimen de Gradualidad será aplicable incluso a infracciones cometidas con anterioridad a dicha norma (bajo el cumplimiento de ciertos requisitos) esto configura un supuesto de aplicación retroactiva de una norma tributaria.

2.2. Modificaciones de las tablas de infracciones y sanciones

2.2.1. Decreto Legislativo No. 953

Antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 953, por la comisión de las infracciones descritas en el numeral 1 del artículo 176° y los numerales 1, 2, 4, 6 y 7 del artículo 177° del Código Tributario, las Tablas I y II del Código Tributario preveían la sanción de multa o de cierre de establecimiento, no obstante, con la entrada en vigencia del mencionado decreto legislativo se modificó las sanciones a solo multa derogándose la sanción de cierre.

Si bien dicho decreto legislativo surtió plenos efectos a partir del 6 de febrero de 2004, en su Sexta Disposición Transitoria estableció la extinción de todas las sanciones de cierre por infracciones señaladas en el párrafo anterior que se habrían cometido hasta el día anterior a la publicación del decreto legislativo en comentario.

2.2.2. Decreto Legislativo No. 1311

Mediante este decreto legislativo se modificó el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario señalando expresamente que la no declaración o declaración incorrecta constituía infracción cuando influyan en la determinación y **pago** de la obligación tributaria. En ese sentido, a diferencia de lo que ocurría antes de la vigencia de esta modificación normativa se podía sancionar incluso en los casos en los que dicha conducta

infractora no incidía en el pago de la obligación tributaria alguna, en la medida que no se declaraba tributo por pagar.

En ese sentido, en razón de lo anterior se modificó también la nota 21 señalando como base para el cálculo de la sanción el **tributo por pagar omitido**. Y de conformidad con la regla de aplicación vigente de las normas estas modificaciones normativas únicamente serían aplicables para los casos en que las que se incurra en la infracción con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo No. 1311, esto es, a partir del 31 de diciembre de 2016. No obstante, se aprecia que en su Primera Disposición Complementaria Final se estableció extinguir las multas por infracciones cometidas desde el 6 de febrero de 2004 hasta el 30 de diciembre de 2016 a consecuencia de errores de transcripciones **que no impliquen dejar de declarar un importe de tributo a pagar** y se cumpla con otros requisitos específicos establecidos en la norma.

2.3. Cobro de costas y gastos por aplicación de sanciones no pecuniarias

Otro ejemplo similar a los anteriores lo podemos encontrar en la Ley No. 30264, la que, entre sus distintas modificaciones normativas, estableció que la SUNAT ya no podía cobrar al contribuyente las costas ni gastos cuando aplique las sanciones no pecuniarias establecidas en el artículo 182° y 184° del Código Tributario, y siendo que esta norma se publicó el 16 de noviembre de 2014 sus efectos se dieron a partir del 17 de noviembre de 2014. Sin embargo, en su Sexta Disposición Complementaria Final se estableció que se extinguirían las deudas pendientes de pago por dichos conceptos.

2.4. Aplicación de intereses moratorios por excesiva demora en resolver

Incluso cuando no se trata de sanciones se aprecia la existencia de normas cuyos efectos son retroactivos, siendo un ejemplo el caso del Decreto Legislativo No. 981 y la Ley No. 30230.

Mediante estas disposiciones normativas se estableció la regla de suspensión de la aplicación de intereses moratorios por la excesiva demora en resolver de la Administración Tributaria o el

Tribunal Fiscal, de los recursos de reclamación o apelación respectivamente. Siendo que mediante la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 981 y la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley No. 30230 se estableció la aplicación de esta regla, bajo ciertos supuestos, incluso a procedimientos iniciados con anterioridad a la vigencia de estas normas legales.

Conforme se puede apreciar estos ejemplos constituyen supuestos de “normas retroactivas expresas” en los que se ha establecido la aplicación de la norma a supuesto pasados (Macho Pérez, 2005, pp. 110), lo cual nos lleva a reconsiderar si resultaría viable que se reconozca de forma expresa la aplicación del principio de retroactividad benigna al menos en el ámbito sancionador. Ya que, del análisis efectuado, se puede concluir que, no es totalmente ajeno a la normativa tributaria actual la aplicación de este principio a pesar de que se cuida de no hacer mención expresa a esta.

3. Sobre la autonomía del Derecho Tributario:

Otro punto importante a tratar es el referido a la autonomía del Derecho Tributario, dado que, si bien en el ámbito sancionador administrativo no se discute la aplicabilidad del principio de retroactividad benigna, ya que incluso la propia LPAG la reconoce expresamente, en el ámbito tributario salta a la vista el carácter de norma especial.

Sobre la especialidad del Derecho Tributario, desde una perspectiva histórica Ruiz (2019) señala que en un inicio los tributos eran estudiados y analizados por los economistas, pero que al tener el tributo una sustantividad económica y una jurídica (dado que el tributo es obligación), es que se dio lugar a la separación del derecho tributario del estudio de los economistas. Luego la materia tributaria fue absorbida por el derecho administrativo puesto que los tributos eran ingresos utilizados para las actividades estatales, sin embargo, por la diferencia existente entre las actividades estatales de financiamiento y las actividades de gestión, el derecho financiero paso a absorber la materia tributaria para su estudio y regulación. Con posterioridad, al precisar la existencia de diversos tipos de ingresos del estado, entre los que se encuentra el tributo, y por la existencia de complejidad para encontrar una uniformidad de estudio, es que el derecho tributario

obtiene autonomía de la rama financiera. Hasta hoy, incluso se ve reflejado cuando en el Perú se aprecia que la enseñanza del derecho tributario viene siendo dictado como un curso propio a diferencia de lo que ocurre por ejemplo en España en la que forma parte del derecho financiero.

Plazas (2008, p. 84-95) no discute la autonomía del Derecho Tributario, sino que considera que esta autonomía en realidad es relativa puesto que si bien los juristas no deberían invadir temas propios de otras ciencias ello no implica ignorar el contenido económico, social o político de las normas financieras.

Por su parte Fernández (2004, pp. 187-190) señala que el derecho tributario al poseer una realidad propia, por regular hechos económicos, y a su vez contener reglas y principios especiales que la propia Constitución en su artículo 74° reconoce, y sumado a que posee sus propios conceptos, constituyen situaciones que le otorgan autonomía científica.

Por otro lado, cabe precisar que existe doctrina que desconoce esta autonomía señalando que la autonomía únicamente se restringe a la didáctica y funcional, siendo que la autonomía didáctica está referido al estudio por separado de una rama jurídica y la autonomía funcional constituye el resultado de que el conjunto de normas tributarias estén dotadas de homogeneidad y funcionan como un grupo orgánico y singularizado, y es esto último lo que lo legitima a crear conceptos e instituciones propias o los adopte de otras ramas dándole una acepción diferente, sin dejar de lado que todo ello está unido a todo el sistema jurídico (Villegas, 2002, p. 218).

En el mismo sentido, De Barros (2009, p.62) señala que las secciones en ramas del derecho únicamente responden a intenciones de orden didácticas, ya que científicamente lo que en realidad existe es una unidad del ordenamiento jurídico.

Resumiendo, si bien la doctrina no es pacífica respecto a la autonomía del derecho tributario, no sería pertinente que en el presente trabajo de investigación se concluya por decantarnos en alguna de las posturas antes indicadas, ello en la medida que para llegar a una de dichas conclusiones debiera efectuarse un trabajo completo sobre el tema, lo cual no concierne en el presente. Sin perjuicio de ello, se puede considerar que en la práctica tributaria y en la doctrina

nacional, no se ha puesto en tela de juicio la autonomía funcional del derecho tributario en nuestro ordenamiento jurídico peruano, en ese sentido, se proseguirá con el análisis tomando en consideración el carácter autónomo del derecho tributario, pero teniendo en cuenta que esta autonomía no supone autosuficiencia, ya que, resulta innegable que en la práctica se suele utilizar conceptos de otras ramas del derecho que no han sido desarrollados en el ámbito tributario.

4. Sobre la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria

Cabe precisar que antes de la entrada en vigencia de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, no existía una regulación como tal del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y por ende tampoco existía en el Perú el derecho administrativo sancionador como tal, y ello debido a que su regulación se encontraba en normas dispersas (Martín, 2013, p. 145).

En efecto, antes de la Vigencia de la Ley No. 27444, Ley del procedimiento administrativo General, la doctrina consideraba que no existía un derecho sancionador regulado, lo que con frecuencia generaba transgresiones elementales a principios constitucionales, con la salvedad del ámbito de las municipalidades y de las administraciones tributarias que recogían en la Ley No. 23853 y Código Tributario, respectivamente, artículos con reglas determinadas para delimitar el ejercicio de las potestades sancionadoras (Danós, 1995, p. 151).

Ahora bien, resulta pertinente señalar que el origen de la potestad sancionadora se sustenta en el *ius puniendi* del Estado en la que el derecho penal y el derecho administrativo sancionador son solo expresiones de la misma (Nieto, 2004, p. 1) y esto se sustenta en la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones administrativas y los delitos, más aún cuando considerar lo contrario implicaría que los que cometen delitos serían más beneficiados con las modificaciones normativas más benevolentes que los que cometieron infracciones administrativas que son de menor gravedad o trascendencia (Danós, 1995, p. 154). Y, justamente, por ser una potestad del Estado, su ejercicio está limitada al respeto a la Constitución, principios constitucionales y

necesariamente a la observancia de los derechos fundamentales (Sentencias del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 1003-1998-AA/TC y 2050-2002-AA/TC).

A su vez, tenemos que, según lo desarrollado en el punto anterior, en la actualidad la postura predominante es que el derecho tributario mantiene una autonomía, sin embargo, cabe precisar que autonomía no implica autarquía de las demás ramas del derecho. Ya que esta autonomía de ninguna manera puede ser absoluta dado que el derecho como una unidad está para integrarse (Villegas, 2002, pp. 123-124). Esto se ve reflejado, por ejemplo, en la especial relación existente entre el derecho tributario y el derecho administrativo, puesto que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario expresamente establece la complementariedad que existe entre ambas ramas del derecho en supuestos en los que exista vacíos legales (Ruiz, 2017, p. 91).

En ese sentido, si bien se puede considerar que la norma tributaria (artículo 168° del Código Tributario) ha previsto la inaplicación del principio de retroactividad benigna para los supuestos en los que la sanción se encuentra en trámite o en ejecución, no habría impedimento para que en los casos en los que no nos encontremos ante tales supuestos se aplique el principio de retroactividad benigna, puesto que, constituye un principio limitante de la potestad sancionadora. Cabe agregar que esta posición ha sido sostenida por Danós ya desde hace años con motivo del cambio de la Constitución de 1979 a la vigente, precisando que el principio de retroactividad benigna resulta aplicable para el caso de leyes intermedias siempre que estas sean más favorables (1995, p. 154), el mismo planteamiento ha señalado Ruiz (2012, pp. 335-337), y, además, este criterio tiene reconocimiento en las Sentencias de Casación emitidas por la Corte Suprema No. 2448-2014, No. 368-2015, así como en las sentencias emitida por la Séptima Sala de la Corte Superior de Justicia de Lima recaídas en los Expediente Nos. 5635-2019 y 7524-2016.

Dichos autores y jurisprudencias han recogido el concepto de “leyes intermedias” de la doctrina penal, que se refiere justamente al supuesto de que si entre el momento de la comisión de la infracción y el momento en que se determina la sanción existe una ley más favorable, será esta la que deberá aplicarse, aun cuando no se haya encontrado vigente cuando se cometió la infracción.

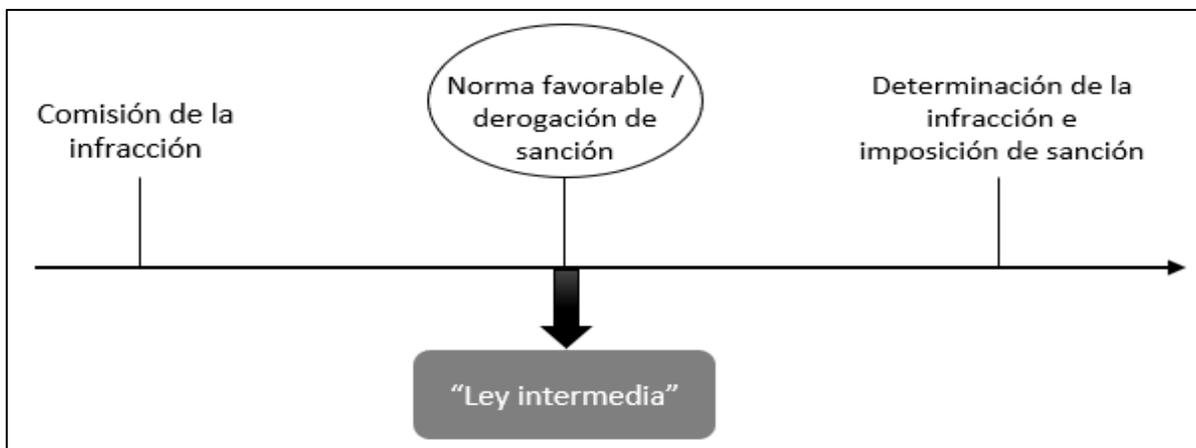


Figura 1: Leyes intermedias

Justamente este es el caso en los que, si un contribuyente comete una infracción tributaria es posible aplicarse una norma posterior a la comisión de la infracción, siempre que sea favorable y en la medida que la Administración Tributaria no haya determinado dicha infracción. Casos reales son, por ejemplo, los que se resolvieron en la Sentencia de Casación No. 368-2015 y en la Sentencia de la Sétima Sala de la Corte Superior de Lima recaída en el Expediente No. 5635-2019.

Tabla 10

Casos en las que se ha aplicado leyes intermedias más favorables

CASACIÓN No. 368-2015	Sala Superior Exp. No. 5635-2019
<p>En este caso con fecha 1 y 26 de enero del 2005 el contribuyente incurrió en infracción tipificada en el numeral 2 del inciso a) del artículo 103 de la Ley General de Aduanas que tipifica como infracción no entregar “al momento de la recepción por la Autoridad Aduanera, el manifiesto y demás documentos exigidos por el Reglamento o los presenten con errores o no cumplan con las disposiciones aplicables”, en este caso su conducta consistió en presentar manifiestos con errores en cuanto al peso. No obstante, mediante Decreto Legislativo No. 951 vigente a partir del 27 de enero del 2005 se modificó dicha disposición legal estableciéndose como excepción los errores en cuanto al peso, es decir, si el error únicamente era respecto al peso no constituía infracción.</p> <p>Infracción: 1 y 26 de enero 2005 Ley intermedia (favorable): 27 de enero 2005.</p>	<p>En este caso con fecha 22 de marzo del 2013 el contribuyente incurrió en infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que tipificaba como infracción, entre otros, declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria y establece como una de las sanciones (según la tabla de infracciones del Código Tributario) el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, en específico declaró un saldo a favor indebido siendo que le correspondía un saldo menor, pero en suma no estaba omitiendo pago de deuda tributaria. Por otra parte, estas disposiciones fueron modificadas mediante Decreto Legislativo No. 1311, vigente a partir del 31 de diciembre del 2016, estableciéndose que esta infracción necesariamente debe influir en la determinación y el pago de la obligación tributaria, siendo que la sanción era del 50% del tributo por pagar omitido.</p>

Por retroactividad benigna se aplicó el Decreto Legislativo No. 951, aun cuando su vigencia fue con posterioridad a la comisión de la infracción.

Infracción: 22 de marzo 2013

Ley intermedia (favorable): 31 de diciembre 2016.

Por retroactividad benigna se aplicó el Decreto Legislativo No. 951 que no sancionaba las declaraciones que no afectaran el pago del tributo, aun cuando su vigencia fue con posterioridad a la comisión de la infracción.

Asimismo, si bien de un lado tenemos que el Código Tributario como norma especial en materia tributaria establece en su artículo 168° que no cabe la aplicación retroactiva de las normas sancionadoras aun cuando sean más favorables, por otro lado, tenemos que la aplicación del principio de retroactividad benigna tiene una raigambre constitucional, sustentado en el ámbito sancionador administrativo, en el derecho fundamental a la igualdad, y en respeto a la naturaleza compleja de la Constitución (para efectos de su interpretación)¹². En este balance resultaría pertinente también, tener en cuenta que en América Latina diversos países han reconocido de forma expresa en sus normas tributarias la aplicación de este principio y que incluso para países como Colombia o Chile no ha sido un obstáculo que sus constituciones no permitan la aplicación retroactiva de las normas tributarias para que mediante interpretación normativa efectuada por sus supremos intérpretes de la Constitución hayan reconocido y generado la regulación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria con normas legales.

Lo anterior nos debiera llevar a la conclusión que una posición más garantista propio de un Estado Constitucional de Derecho debiera ser la que reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, mínimamente, en los casos en los que la sanción no se encuentra en trámite ni ejecución¹³ y en la medida que la norma intermedia sea más favorable.

¹² Pues como se viene señalando, la Constitución al contener normas de diversa naturaleza (derechos fundamentales, normas orgánicas o estructurales, funcionales, etc.), principios y valores, por ser una norma que busca perennidad, y por no ser subsumibles a un determinado caso concreto, su interpretación no debe limitarse únicamente a la literalidad de sus disposiciones debiendo aplicarse los principios de interpretación constitucional.

¹³ Entendiéndose estos conceptos como lo ha entendido la Corte Suprema en la Sentencia de Casación No. 2448-2014, por trámite que “las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la



impugnación realizada”, y por ejecución “a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva.”

Conclusiones

Sobre el principio de retroactividad benigna, de lo analizado se aprecia que su aplicabilidad o no en el ámbito sancionador tributario viene a ser una discusión que no se encuentra todavía zanjada, puesto que hay evidencias de divergencia de criterios en la jurisprudencia emitida en sede administrativa y judicial. Y según lo que se ha advertido, las razones por las que no se considera aplicable el referido principio únicamente estriban en la interpretación literal de las normas en cuestión, sin embargo, no se toma en que una interpretación literal no resulta siempre ser suficiente y menos cuando se trata de normas constitucionales, esto en la medida que una correcta interpretación de las normas constitucionales debe ser aquella que rescata su naturaleza compleja y las interpreta conforme a los principios de interpretación constitucional.

Lo anterior viene sumado al hecho de que la aplicación del principio de retroactividad benigna se sustenta en la tutela del derecho fundamental a la igualdad y atendiendo a que la potestad sancionadora es única, no existiendo por dicha razón diferencia sustancial entre los delitos y las infracciones, siendo, por tanto, un principio limitante del *ius puniendi* del Estado que puede ser manifestado de igual forma en el ámbito penal como en el sancionador administrativo tributario.

Que sí bien en algún momento se consideró que con la vigencia del Decreto Legislativo No. 1311, con su Quinta Disposición Complementaria Final, se dio por terminada el tema de la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, al disponer la inaplicabilidad del artículo 230° de la LPAG (que en su numeral 5 reconoce la retroactividad benigna en el ámbito sancionador), al respectó se precisado que este principio no haya como su único sustento una norma legal, sino que esta tiene reconocimiento constitucional conforme lo ha señalado diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Asimismo, de la revisión de la normativa comparada se evidencia aún más el cuestionamiento de si nuestra norma tributaria debiera reconocer la aplicación del principio de retroactividad benigna, puesto que países de Latinoamérica sí han reconocido su aplicación en sus propias normas legales tributarias, siendo incluso relevante observar que países como Chile y Colombia no han

encontrado limitaciones a pesar de que sus constituciones prohíben expresamente la aplicación de este principio en el ámbito tributario.

En el mismo sentido, se observa que el hecho que la actual Constitución no haya previsto de forma expresa la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria no nos puede llevar a considerar que la intención del constituyente fue la de derogarla, ya que de la revisión del diario de debates se puede observar que nunca fue materia de discusión el ámbito sancionador tributario y que incluso se ha planteado efectuar reformas al respecto para reconocerlo expresamente; y ello viene sumado al hecho que en realidad sí existen normas tributarias que tienen efectos retroactivos.

Por último, se debe considerar que la autonomía del Derecho Tributario no debiera ser óbice para considerar que la aplicación del principio de retroactividad benigna no sea de aplicación en el ámbito sancionador tributario, ya que autonomía no implica autarquía, y ello se sustenta en que el propio Código Tributario en su Norma IX, de su Título Preliminar, admite la aplicación de otras normas y principios del derecho administrativo al ámbito tributario, en lo no previsto en las normas tributarias.

Propuestas

De lo desarrollado en el presente trabajo de investigación, lo que se pretende es demostrar que la aplicación del principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador tributario no es un tema zanjado, sino que es uno que debiera todavía discutirse.

En ese sentido, si bien podríamos considerar que resultaría viable una modificación normativa, la cual no constituiría del todo una propuesta radical ya que diversos países del sector lo han reconocido; no obstante, atendiendo a la probidad a la hora de efectuar propuestas normativas resulta pertinente precisar y recordar que el presente trabajo no puede apresurarse a plantear modificaciones normativas, ya que se ha delimitado bajo los enfoques metodológicos de argumentación jurídica constitucional y el enfoque jurisprudencial.

Resulta necesario precisar lo anterior dado que para proponer una reforma normativa se requiere no solo efectuar un estudio o análisis jurídico, sino que también se debe tener en cuenta otros enfoques como el de política fiscal que podrían tratar este tema, o al menos este trabajo de investigación propone que se realice, siendo justamente una de las razones por la que se buscado traer nuevamente al debate la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria.

Referencias Bibliográficas

- Acosta, C. (2001). ¿Es absoluto el principio de irretroactividad de la ley tributaria? Revista Derecho Fiscal. Universidad Externado de Colombia. Recuperado de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2683>
- Aleinikoff, A. (2010). El derecho constitucional en la era de la ponderación. Lima: Palestra editores.
- Atienza, M. (2017). Los límites de la interpretación constitucional. Bogotá: Universidad Libre. Recuperado de <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/11470/INTERPRETACION%20CONSTITUCIONAL%20INTERIOR.pdf?sequence=1>
- Baca Calderón, M. (2014). en DANÓS Ordóñez, Jorge y ESPINOZA-SALDAÑA Barrera, Eloy (Presentadores). Derecho administrativo. Lima: Jurista editores
- Baca Oneto, V. (2015). La retroactividad favorable en derecho administrativo sancionador. Recuperado de <https://vlex.com.pe/vid/retroactividad-favorable-derecho-administrativo-693103533>
- Bascuñán, A. (2015). El principio de Lex Mitior ante el Tribunal Constitucional. Revista de Estudios de Justicia, No. 23. Recuperado de <https://rej.uchile.cl/index.php/RECEJ/article/view/38974/40613>
- Blume, A. (2015). El principio de interpretación conforme a la Constitución como criterio hermenéutico del Tribunal constitucional [Tesis para optar el grado de magister]. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/6340/BLUME_ROCHA_ALDO_PRINCIPIO_INTERPRETACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Brandes C. & Lapaz G. (2017). Irretroactividad impropia en materia tributaria: posibilidad de la admisión en nuestro derecho como causal de ilegitimidad de actos administrativos. Revista de Derecho Público. Número 51. Recuperado de <http://revistaderechopublico.com.uy/ojs/index.php/Rdp/issue/view/2/Revista%20Derecho%20P%C3%BAblico%2051>
- Bravo, J. (2010). Fundamentos del derecho tributario. Lima: Jurista editores.
- Bravo Arteaga, J. (2000). Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá: Ediciones Rosaristas.

- Chávez, A. (2009, p. 178). El Principio de la "Retroactividad" de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993. Revista Derecho y Sociedades. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17468/17747>
- Comisión De Juristas. (2001). Comisión de Estudio de las Bases para la Reforma Constitucional. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/download/3357/3206/>
- Comisión de Legislación y Codificación de Ecuador. (14, junio 2005). Código Tributario. Resolución 009. Recuperado de <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/5124f763-c72c-42e8-8f76-e608d6329c81/C%D3DIGO+TRIBUTARIO+ULTIMA+MODIFICACION+Ley+0+Registro+Oficial+Suplemento+405+de+29-dic.-2014.pdf>
- Congreso Constituyente Democrático. (1998). Debate Constitucional Pleno – 1993. Recuperado de <http://www4.congreso.gob.pe/dgp/constitucion/Const93DD/PlenoCCD/Tomocompleto93/DebConst-Pleno93TOMO2.pdf>
- Congreso Nacional de la República de Bolivia. (2, agosto 2003). Código Tributario Boliviano. Ley No. 2492. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf
- Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (31, diciembre 1981). Código Fiscal de la Federación. Código Fiscal de la Federación DOF 31/12/1981. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1461173870281&ssbinary=true>
- Consejo de Esta de Uruguay. (29, noviembre de 1974). Código Tributario. Decreto Ley 14.306. Recuperado de <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,836,O,S,0,13885%3BS%3B8%3B115>
- Constitución para la República del Perú. (1979). Recuperado de <http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1999/simplificacion/const/1979.htm>
- Constitución para la República del Perú. (1993). Recuperado de <http://www.congreso.gob.pe/Docs/files/constitucion/constitucion-politica-14-03-18.pdf>
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2016). Sentencia de Casación No. 2448-2014 LIMA.
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2016). Sentencia de Casación No. 13233-2014 LIMA
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2017). Sentencia de Casación No. 368-2015 LIMA

- Corte Superior de Justicia de la República. (2020). Sentencia de la Séptima Sala de la Corte Superior Expediente No. 5635-2019.
- Corte Superior de Justicia de la República. (2018). Sentencia de la Séptima Sala de la Corte Superior Expediente No. 7524-2016.
- Cortes Generales de España. (17, diciembre 2003). Ley General Tributaria. Ley 28/2003. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>
- Corte Suprema de Justicia de la República (2006). Acuerdo Plenario No. 2-2006/CJ-116. Emitido el 13 de octubre de 2006.
- Danós, J. (1995). Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. Revista IUS ET VERITAS, 5(10), 149-160. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15485>
- De Barros, P. (2009). Teoría de la norma tributaria. Sao Paulo: Editorial ARA.
- Eguiguren, F. (1997). Principio de igualdad y derecho a la no discriminación. Revista Ius Et Veritas. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/15730/16166>
- Fernandez, L. (2004). Autonomía del Derecho Tributario y su relación con otras ramas. Revista Docentia et Investigatio. 6 (1). Recuperado de <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/derecho/article/view/10437>
- Figuroa, J. (2015). La irretroactividad de la ley tributaria. Tesis para optar el Grado de Magister en Derecho. Universidad de Concepción Facultad de Ciencias jurídicas y sociales. Recuperado de http://repositorio.udec.cl/bitstream/11594/1923/1/Tesis_La_Irretroactividad_de_la_ley_tributaria.Image.Marked.pdf
- Gamba, C. (2003). (De nuevo) Sobre los principios que regulan la potestad sancionadora de las administraciones tributarias. Recuperado de http://med.utrivium.com/cursos/141/anc.6.3_sobre_los_principios_de_potestad_sancionadora_26_pags.pdf
- García, E. & Fernández, T. (2001). Curso de derecho administrativo. Madrid: Editorial Civitas.
- García, V. (2003). Valores, principios, fines e Interpretación Constitucional. Revista Derecho y Sociedad. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17370/17654/>
- Guastini, R. (2015a). Interpretación y construcción jurídica. Isonomía N° 43. Recuperado de

- <http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>
- Guastini, R. (2015b). La interpretación de la Constitución. UNAM Instituto de investigaciones jurídicas. Recuperado de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3876/12.pdf>
- GUASTINI, R. (2003). Estudios sobre la Interpretación Jurídica. Traducción del Italiano por Marina Gascón y Miguel Carbonell. Universidad Nacional Autónoma de México. México: Porrúa.
- Guzmán, C (2011). Tratado de administración pública y del procedimiento administrativo. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
- Guerra, J. (2017). Tres aspectos relevantes del D.L. No. 1311 que modifica el Código Tributario: prescripción, extinción de multas y prevalencia de la especialidad tributaria. Publicación en Legis Perú. Recuperado de <https://lpderecho.pe/tres-aspectos-relevantes-d-l-1311-modifica-codigo-tributario-prescripcion-extincion-multas-prevalencia-especialidad-tributaria/>
- Haberle, P. (2010). Métodos y principios de interpretación constitucional. ReDCE Número 13.
- Hesse, K. (2012). Escritos de Derecho Constitucional. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Centro de Estudios Políticos Constitucionales. Recuperado de [http://www.congreso.gob.pe/Docs/DGP/CCEP/files/cursos/2018/files/5_interpretaci%C3%B3n_constit_k_hesse\(1\).pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/DGP/CCEP/files/cursos/2018/files/5_interpretaci%C3%B3n_constit_k_hesse(1).pdf)
- Huamani, R. (2015). Código tributario comentado. Lima: Editorial Jurista.
- Junta de Gobierno de Chile. (37, diciembre 1974). Código Tributario. Decreto Ley No. 830. Recuperado de <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/dl830.htm>
- Landa, C. (2017). Los derechos fundamentales. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Landa, C. (2013). La constitucionalización del derecho peruano. Revista de la Facultad de Derecho PUCP. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/8895/9300>
- Landa, C. (2006). Constitución y fuentes del Derecho. Lima: palestra editores.
- Macho, A. (2005). El principio de irretroactividad en derecho tributario. Tesis para obtención del grado de magister. Recuperado de <https://repositori.upf.edu/handle/10230/12033?locale-attribute=es>

- Martin Tirado, R. (2013). Procedimiento administrativo sancionador en materia de contratación pública. Revista Ius et Praxis, (44). Recuperado de https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Ius_et_Praxis/article/viewFile/78/61
- Mir Puig, S. (2003). Introducción a las bases del derecho penal. 2ª ed. Recuperado de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r30052.pdf>
- Nieto García, A. (2002). Derecho Administrativo sancionador. Madrid: Editorial Tecnos
- Nieto García, A. (2004). Derecho administrativo sancionador. 3ª ed. Madrid: Editorial Tecnos.
- García Novoa, C. (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Recuperado de [el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables \(aedaf.es\)](https://www.aedaf.es/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables)
- García Novoa, C. (2003). Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español, pp. 440-441. En: Tratado de Derecho Tributario. Paulo Barros Carvalho (Director). Lima: Editorial Palestra Editores.
- Grández, P. (2009). Justicia constitucional y argumentación jurídica. En Revista de Derecho Universidad Católica del Norte: Año 16 N° 2. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/3710/371041325003.pdf>
- Peña, A. (2015). ¿El principio de favorabilidad, una quimera en la tributación colombiana? Revisata Saber, Ciencia y Libertad, 10 (2), 1794-7154. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5295020>
- Peces-Barba, G., Fernandez, E. & De Asís, R. (2000). Curso de Teoría del Derecho. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons.
- Plazas Molina, M. (2020). El principio de irretroactividad en materia tributaria: la jurisprudencia de la de la Corte Constitucional sobre su alcance. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 57 (82), 101-129. Recuperado de <https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2082/05%20MAR%C3%8DA%20CATALINA%20PLAZAS%20MOLINA%20EL%20PRINCIPIO%20DE%20IRRETROACTIVIDAD%20EN%20MATERIA%20TRIBUTARIA.%20LA%20JURISPRUDENCIA%20DE%20LA%20CORTE%20CONSTITUCIONAL%20SOBRE%20SU%20ALCANCE.pdf>
- Plazas Vega, M. (2008). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Revista de Derecho Fiscal. Recuperado de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2719>
- Pérez Royo, F. (2000). Derecho financiero y tributario.

Lima: Editorial Civitas.

Presidente de la República de Colombia. (30, marzo 1989). Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Decreto Ley No. 624. Recuperado de

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr026.html#640-1

Presidente de la República de Venezuela. (17, noviembre 2014). Ley del Código Orgánico Tributario. Decreto 1.434. Recuperado de http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/01NOTICIAS/00IMAGENES/GACETAOFICIAL6152COT.pdf

Robles Moreno, C. Aplicación en el tiempo de la norma tributaria. Blog del autor. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2010/11/17/aplicacion-en-el-tiempo-de-la-norma-tributaria/>

Rubio Correa, M. (2003). Interpretación de las normas tributarias. Lima: Editorial ARA.

Rubio Correa, M. (2011). El Sistema Jurídico-Introducción al derecho. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Ruiz de Castilla, F. (2017). Derecho Tributario: Temas básicos. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Ruiz de Castilla, F. (2019). La autonomía del derecho tributario y la concepción del tributo como obligación en el Perú durante las décadas del cincuenta y sesenta del siglo XX. Seminario jurídico permanente Sesión No. 4. Recuperado de https://educast.pucp.edu.pe/video/12195/la_autonomia_del_derecho_tributario_y_la_concepcion_del_tributo_como_obligacion_en_el_peru_durante_las_decadas_del_cincuenta_y_setenta_del_siglo_xx

Ruiz de Castilla F. (2012). Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias. IPDT. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev56_RuizDeCastilla.pdf

Sagüez, N. (1997). Jurisdicción constitucional y seguridad jurídica. Revista PUCP. Vol. 4 Núm. 4. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3303>

Sevillano Chávez, S. (2019). Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario. Lima: Fondo Editorial PUCP

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2017) Informe No. 36-2017-SUNAT.

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2018) Informe No. 138-2018-SUNAT.

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2019) Informe No. 51-2019-SUNAT.

Tribunal Constitucional. (2020) Expediente No. 2050-2020-AA/TC.

Tribunal Constitucional. (2004) Expediente No. 2192-2004-AA /TC.

Tribunal Constitucional. (2009) Expediente No. 01873-2009-PA/TC.

Tribunal Constitucional. (2005) Expediente No. 5854-2005-PA/TC.

Tribunal Constitucional. (1998) Expediente No. 1003-1998-AA/TC.

Tribunal Constitucional. (2002) Expediente No. 1941-2002-AA/TC.

Tribunal Constitucional. (2003) Expediente No. 0001/0003-2003-AI/TC.

Tribunal Constitucional. (2003) Expediente No. 0002-2003-AI/TC.

Tribunal Constitucional. (2009) Expediente No. 00014-2009-AI/TC.

Tribunal Constitucional. (2004) Expediente No. 047-2004-AI/TC.

Tribunal Fiscal. (2017) Resolución del Tribunal Fiscal No. 084888-A-2017.

Tribunal Fiscal. (2017) Resolución del Tribunal Fiscal No. 01550-4-2017.

Tribunal Fiscal. (2017) Resolución del Tribunal Fiscal No. 05417-4-2017.

Tribunal Fiscal. (2018) Resolución del Tribunal Fiscal No. 06874-8-2018.

Tribunal Fiscal. (2018) Resolución del Tribunal Fiscal No. 07971-3-2018.

Tribunal Fiscal. (2019) Resolución del Tribunal Fiscal No. 00142-5-2019.

Tribunal Fiscal. (2019) Resolución del Tribunal Fiscal No. 00819-1-2019.

Yacolca, D., Bravo, J. & Gamba, C. (2012). Tratado de derecho procesal tributario. Lima: Editorial Pacifico.

Villegas, H. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.
Buenos Aires: Editorial Astrea.

Villavicencio, F. (2013). Derecho penal parte general.
Lima: Editorial grijley.

