

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Resolución del Tribunal Fiscal No. 05377-1-2020:
Comentarios sobre el Principio de Retroactividad Benigna
en el Derecho Tributario Sancionador

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada
que presenta:

Adriana Berenice Martel Cercedo

ASESOR:

Sandra Mariela Sevillano Chávez


Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, SANDRA MARIELA SEVILLANO CHAVEZ, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado **“Resolución del Tribunal Fiscal No. 05377-1-2020: Comentarios sobre el Principio de Retroactividad Benigna en el Derecho Tributario Sancionador”**, del autor ADRIANA BERENICE MARTEL CERCEDO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 26%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 10 de julio del 2023.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 14 de julio del 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>SEVILLANO CHAVEZ, SANDRA MARIELA</u>	
DNI: 18113261	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9516-8794	



*Dedicado a mis padres, a mi hermana y
a mis abuelos por todo su amor y apoyo.*

Resumen

En un contexto en el que el Tribunal Fiscal no admite la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en el Derecho Tributario Sancionador, a partir de la RTF No. 05377-1-2020, mediante el presente informe jurídico se estudia el estado en el que se encuentra la aplicación del referido principio en el ámbito tributario sancionador del ordenamiento jurídico peruano vigente. Al respecto, primero, nos enfocamos en entender en qué consiste este principio recogido en la Constitución y en qué se fundamenta. Además, a modo de premisa, se desarrolla la identidad que existe entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador, así como la relación de género-especie que tiene este último con el Derecho Tributario Sancionador. Luego de ello, aterrizando en el ámbito tributario sancionador, se analiza si el artículo 168 del Código Tributario proscribiera de manera absoluta la aplicación del antes señalado principio, para lo cual se tendrá en cuenta un trabajo interpretativo de la Constitución y del mismo artículo 168. Finalmente, a partir de las conclusiones obtenidas, se determinará si el Tribunal Fiscal tiene competencia para aplicar sanciones benignas de manera retroactiva en instancia de apelación en sede administrativa, y se determinará si se cuenta con una alternativa para su aplicación.

Palabras clave: Tribunal Fiscal, Principio, Retroactividad Benigna, Derecho Tributario, interpretación

Abstract

In a context in which the Tax Court does not admit the application of the Principle of Benign Retroactivity in Tax Penalty Law, based on RTF No. 05377-1-2020, this legal report studies the status of the application of this principle in the tax penalty area of the current Peruvian legal system. In this regard, first, we focus on understanding what this principle contained in the Constitution consists of and what it is based on. In addition, as a premise, we develop the identity that exists between Criminal Law and Administrative Penalty Law, as well as the gender-species relationship that the latter has with Tax Penalty Law. After that, landing in the sanctioning tax field, it is analyzed whether article 168 of the Tax Code absolutely proscribes the application of the principle, for which an interpretative work of the Constitution and article 168 itself will be considered. Finally, based on the conclusions obtained, it will be determined whether the Tax Court has the competence to apply benign sanctions retroactively in an administrative appeal instance, and it will be determined whether there is an alternative for its application.

Keywords

Tax Court, Principle, Benign Retroactivity, Tax Law, interpretation

ÍNDICE

I. Introducción	1
1.1. Justificación de la elección de la resolución	1
1.2. Presentación del caso	2
II. Identificación de los hechos relevantes	2
III. Identificación de los principales problemas jurídicos	5
IV. Primer problema jurídico: ¿En qué consiste el Principio de Retroactividad Benigna y cuál es su fundamento?	5
4.1. La aplicación de la norma en el tiempo	6
4.2. El Principio de Retroactividad Benigna en las Constituciones Políticas del Perú	7
4.3. Fundamento del Principio de Retroactividad Benigna	9
4.4. El Principio de Retroactividad Benigna en una fuente de derecho distinta a la Constitución	10
4.5. El Principio de Retroactividad Benigna en el Derecho Tributario	11
V. Segundo problema jurídico: ¿Existe una identidad entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador?	12
5.1. El Ius Puniendi del Estado	12
5.2. Las sanciones	15
5.3. Los principios	19
VI. Tercer problema jurídico: ¿Es el Derecho Tributario Sancionador parte del Derecho Administrativo Sancionador?	20
VII. Cuarto problema jurídico: ¿El artículo 168 del Código Tributario proscribela aplicación del Principio de Retroactividad Benigna?	22
7.1. Evolución histórica del artículo 168 del Código Tributario	22
7.2. Interpretación del Tribunal Fiscal	23
7.3. Sobre la lectura a darse al artículo 168 del Código Tributario	24
7.3.1. Interpretación de la Constitución de 1993 y su artículo 103	25

7.3.2. Análisis e interpretación del artículo 168 del Código Tributario	29
VIII.Quinto problema jurídico: ¿El Tribunal Fiscal tiene competencia para realizar una interpretación del Artículo 168 del Código Tributario en función a la Constitución lo que, además, tiene como premisa la interpretación de su Artículo 103?	32
8.1. La creación del Tribunal Fiscal	32
8.2. La labor interpretativa del Tribunal Fiscal	33
IX.Conclusiones	36
Bibliografía	39
Glosario	45



Principales datos del caso

N° EXPEDIENTE	RTF No. 05377-1-2020
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario Derecho Administrativo Derecho Constitucional
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	RTF No. 2000-4-96 Casación 2448-2014-LIMA
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Contribuyente
DEMANDADO/DENUNCIADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Tribunal Fiscal
TERCEROS	
OTROS	

I. Introducción

I.1. Justificación de la elección de la resolución

La aplicación del PRB en el ámbito sancionador tributario es muy discutido en la jurisprudencia, en la medida que SUNAT y el TF tienen como posición que su aplicación no es admitida en el ámbito del DTS, mientras que el Poder Judicial, mediante sentencia de Casación No. 2448-2014 Lima, sí contempló la aplicación de dicha figura jurídica.

La discusión tiene como punto de partida dos disposiciones normativas: Por un lado, el artículo 103 de la CP de 1993 que suprimió la aplicación de la retroactividad en materia tributaria de manera expresa; y, por otro lado, el artículo 168 del CT el cual proscribe la aplicación de la retroactividad benigna en supuestos en los que la sanción se encuentre en trámite o en ejecución. Sobre este último, se advirtió que en aquellos supuestos en los que la sanción no se encuentre en dichos estados sí cabría la aplicación del PRB.

Sin embargo, la QDC del DL 1311, publicado con fecha 30 de diciembre de 2016, estableció que la SUNAT, el TF y las Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del CT, no siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la LPAG, el cual contiene el PRB en materia sancionadora.

Siendo ello así, la elección de la resolución se justifica en que contiene la discusión que existe respecto a la aplicación del PRB en el ámbito tributario sancionador, lo cual nos permitirá analizar, desde una perspectiva constitucional, administrativa sancionadora y tributaria, si es que el referido principio resulta aplicable en el DTS peruano vigente.

I.2. Presentación del caso

Parte del contenido de la RTF No. 05377-1-2020 (en adelante, la “Resolución”) es la discusión respecto a la aplicación del PRB para la sanción aplicada por la Administración Tributaria.

En el caso, la Administración Tributaria aplicó la sanción que se encontraba vigente a la fecha de la comisión de la infracción, la misma que ordenaba el pago del 50% del saldo a favor determinado indebidamente. Sin embargo, para cuando la RM fue emitida, ya se encontraba vigente una sanción que resultaba ser más favorable, pues no establecía sanción en caso se de una reducción en el saldo a favor originalmente declarado (crédito fiscal en el caso del contribuyente).

El TF mantuvo la multa indicando que la modificación (favorable) a la sanción impuesta entró en vigencia luego de la comisión de la infracción. Además, indicó que en materia tributaria sancionadora no resulta de aplicación el PRB, pues este corresponde solo al ámbito penal, y, si bien se encuentra reconocido en la LPAG, tampoco merece ser tomado en cuenta a partir de lo establecido por la QDC del DL 1311.

A partir de ello, nos preguntamos si es que el PRB puede ser aplicado en el DTS peruano vigente, para lo cual resulta fundamental abordar los siguientes temas: el concepto del PRB y su fundamento; la identidad entre el DP y el DAS; la relación de género-especie entre el DAS y el DTS; analizar el artículo 168 del CT; y, la competencia del TF para realizar una tarea interpretativa de la CP.

II. Identificación de los hechos relevantes

1. El recurrente celebró contratos de préstamos con empresas vinculadas por los que pagó intereses a modo de contraprestación. El contribuyente gravó dichas operaciones como adquisiciones gravadas con el IGV por las que hizo uso del crédito fiscal.

2. Con fecha 14 de julio, 14 de setiembre, 14 de octubre y 15 de noviembre de 2016, el contribuyente presenta las declaraciones juradas del IGV de los periodos de junio, agosto, setiembre y octubre de 2016, declarando -respectivamente- los importes de S/ 2,941,091, S/ 4,062,065, S/ 3,059,055 y S/ 3,939,648 como crédito fiscal.
3. Con fecha 30 de diciembre de 2016 se publicó el DL 1311, cuyo artículo 4 modificó la infracción del numeral 1 del artículo 178 del CT, a la sanción aplicable a este, así como al primer párrafo de la Nota 21 de la Tabla de Infracciones y Sanciones.
4. Con fecha 31 de diciembre de 2016 entró en vigencia el DL No. 1311.
5. Con fecha 31 de marzo de 2017 el contribuyente presentó la DJ del IR del ejercicio 2016 en el que adicionó S/ 2,604,569 a su renta neta imponible por los gastos de intereses pagados que exceden el límite establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del IR.
6. Entre los ejercicios 2018 y 2019, el contribuyente fue parte de un procedimiento de fiscalización por el IGV del ejercicio 2016. El resultado de dicho procedimiento fue la emisión de RD's, siendo que una de éstas indicaba que el crédito fiscal ascendía a importes menores a los originalmente declarados por el contribuyente, pues no correspondía que el contribuyente tome el crédito fiscal de los intereses pagados en exceso en aplicación del inciso a) del artículo 37 de la Ley del IR.

En consecuencia de la referida verificación, se emitieron RM's a partir de la verificación de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178 del CT, estableciendo una sanción del 50% de los saldos a favor indebidos, teniendo como fecha de infracción las fechas de presentación de las declaraciones juradas del IGV de los periodos de junio, agosto, setiembre y octubre de 2016.

7. El contribuyente presentó recursos de reclamación contra las RD y RM. Sin embargo, con fecha 17 de mayo de 2019, se emitió la RI que declaró infundado los recursos presentados.

8. Luego de ello, el contribuyente presentó un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra la RI emitida por SUNAT. Sin embargo, con fecha 02 de octubre de 2020 se emitió la Resolución objeto del presente informe, mediante la cual el TF confirmó los reparos y la multa impuesta por SUNAT. Los principales argumentos de esta instancia administrativa fueron los siguientes:
 - a) Respecto del reparo por exceso de crédito fiscal: No correspondía que el contribuyente se tome el crédito fiscal por los intereses pagados en exceso, pues la Ley del IGV establece que el requisito sustancial contenido en el inciso a) del artículo 18 debe atender a lo establecido por la Ley del IR, esto es, que el gasto o costo se encuentre permitido por esta norma, observándose inclusive los límites que establece.
 - b) Respecto a la aplicación de la sanción establecida, no se admite la aplicación de la retroactividad benigna en base a lo siguiente:
 - La modificación de la infracción, sanción y Nota 21 de la Tabla de Infracciones y Sanciones realizada mediante DL No. 1311 no resulta de aplicación al caso, pues entró en vigencia el 31 de diciembre de 2016, esto es, luego de la comisión de la infracción.
 - En vista de lo señalado por la QDC del DL 1311, la legislación tributaria se aparta de la legislación del procedimiento administrativo sancionador, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del CT.
 - El artículo 103 de la Constitución Política del Perú regula la retroactividad benigna solo en materia penal.
 - El artículo 168 del CT establece que las normas que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no

extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución. Por éstas debe entenderse a las multas que no estén pagadas.

- En materia tributaria puede utilizarse los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho, el método más idóneo dependerá del tipo de disposición a interpretarse.
- La infracción se determina de forma objetiva (artículo 165 del CT), por lo que no cabe la observación del principio de culpabilidad del derecho sancionador.

III. Identificación de los principales problemas jurídicos

I.1. Problema principal

¿El principio de retroactividad benigna puede ser de aplicación en el Derecho Tributario Sancionador peruano vigente?

I.2. Problemas secundarios

1. ¿En qué consiste el Principio de Retroactividad Benigna y cuál es su fundamento?
2. ¿Existe una identidad entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador?
3. ¿Es el Derecho Tributario Sancionador parte del Derecho Administrativo Sancionador?
4. ¿El artículo 168 del Código Tributario proscribire la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna?
5. ¿El Tribunal Fiscal tiene competencia para realizar una interpretación del Artículo 168 del Código Tributario en función a la Constitución lo que, además, tiene como premisa la interpretación de su Artículo 103?

IV. Primer problema jurídico: ¿En qué consiste el Principio de Retroactividad Benigna y cuál es su fundamento?

Para entender en qué consiste el PRB, debemos partir por comprender por qué es una excepción a la regla general, esto es, la irretroactividad de la norma. Así, teniendo en cuenta que el objetivo principal de nuestro trabajo,

a continuación, se explicará el funcionamiento que tiene la aplicación de la norma en el tiempo en nuestro ordenamiento jurídico, la cual se basa en la teoría de los hechos cumplidos.

A partir de ello, luego nos encargaremos de abordar el PRB, para lo cual revisaremos su regulación en las últimas tres Constituciones Políticas de nuestro país, para, posteriormente, centrarnos en entender el fundamento de este principio y por qué opera a modo de excepción. Además, se explicará que el referido principio también cuenta con reconocimiento en una norma con rango legal que regula el actuar de la Administración Pública dentro de un procedimiento administrativo, lo que es de relevancia para efectos de entender si dicho principio requiere de un reconocimiento legal expreso en el ámbito administrativo sancionador. Finalmente, se expondrá la situación del PRB en el ámbito del DT.

IV.1. La aplicación de la norma en el tiempo

El capítulo segundo del título referido a la función legislativa del Estado de la CP de 1993 establece en una primera parte de su artículo 103 que, desde su entrada en vigencia, la ley es de aplicación a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no teniendo fuerza retroactiva.

Por su parte, el artículo 109 del mismo cuerpo constitucional establece que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial.

Siendo ello así, a partir de la lectura de ambos artículos se tiene que en nuestro ordenamiento jurídico la ley es de aplicación a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigencia y, por ello, la regla general es que no son retroactivas.

Al respecto, el TC (2004) en la sentencia del Expediente 0606-2004-AA/TC, precisó que es la teoría de los hechos cumplidos la teoría que ha sido adoptada por nuestro ordenamiento jurídico. En buena cuenta, lo que la referida sostiene es que, si un derecho se adquirió durante

la vigencia de la Ley A, pero este no fue efectivo, y luego aquella norma es modificada por la Ley B, el derecho adquirido deberá ser analizado y regulado en base a la Ley B¹.

IV.2.El Principio de Retroactividad Benigna en las Constituciones Políticas del Perú

Ahora bien, una segunda parte del artículo 103 de la CP de 1993 contiene una excepción respecto a la aplicación de la retroactividad: su lado benigno. El 103 indica que el PRB opera en materia sancionadora. No obstante, cabe determinar si dicha excepción se encontraba también en nuestras constituciones de 1933 y 1979.

Cuadro No. 1

Constitución de 1933	Constitución de 1979	Constitución de 1993
Artículo 25: Ninguna ley tiene efectos retroactivos.	Artículo 187: Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, <u>salvo en materia penal, laboral o tributaria,</u> 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; <u>salvo,</u> en ambos supuestos, <u>en materia penal</u>

¹ Nótese que de seguirse aplicando la Ley A, nuestro ordenamiento jurídico se regiría por otra teoría, la de los derechos adquiridos.

		cuando favorece al reo.
--	--	-------------------------

La aplicación de la retroactividad benigna fue contemplada constitucionalmente a partir del año de 1979, siendo de aplicación expresa en materia tributaria. Sin embargo, en la CP de 1993, la expresión “materia tributaria” fue suprimida.

Al respecto, del Diario de los debates del pleno constitucional de 1993 (tomo II) (1993) se tiene que el congresista Chirinos Soto, integrante de la Comisión de Constitución y de Reglamento 1993 (en adelante, la “Comisión”), indicó que la retroactividad de las normas tributarias no tiene sentido sin que luego de ello sustente dicha afirmación; asimismo, indicó que la consecuencia de conservar esta figura en el ordenamiento jurídico peruano sería que, en caso se reduzca un impuesto, el Estado debería devolver el impuesto pagado (p. 873).

Por su parte, ante la intervención de Olivera solicitando una explicación sobre la supresión de la retroactividad tributaria, el presidente de la Comisión, Torres y Torres, indicó que había revisado más de 100 constituciones y en ninguna de ellas existe una disposición vinculada a la retroactividad en materia tributaria. A su entender, además, la aplicación de este principio no tuvo efectos positivos, pues únicamente se aplicó a multas y no sobre tributos (p. 874).

En cambio, otros miembros de la Comisión tales como Ortiz de Zevallos y Flores Nano sostenían que sí se debía mantener la figura de la retroactividad en materia tributaria. En concreto, Flores Nano consideraba que esta figura no había perjudicado en ningún sentido al país (p. 876).

Así, lo que se puede apreciar del debate es que en este en ningún momento se discutió la aplicación del PRB en el DTS, lo que

demonstraría que la CP de 1993 no tuvo en ningún momento la intención de eliminar la retroactividad benigna en el ámbito tributario sancionador. En efecto, lo que se aprecia es que la argumentación giraba en torno al pago de “tributos”, pero no se tomó en cuenta la aplicación del PRB en sanciones tributarias, a pesar de que en cierto momento del debate el presidente de la Comisión mencionó expresamente a las “multas” (es decir, sanciones) como único supuesto en el que la retroactividad benigna se venía aplicando.

IV.3. Fundamento del Principio de Retroactividad Benigna

Según puede advertirse del propio contenido del artículo 103 de nuestra CP, el ordenamiento jurídico peruano tiene como regla que la ley no tiene fuerza ni efectos retroactivos. En buena cuenta, en dicho artículo se consagra el Principio de Irretroactividad, el cual busca garantizar la seguridad jurídica, pues no puede admitirse como posibilidad que a una persona se le aplique una norma que no estuvo vigente al momento de realizar el comportamiento.

Sin embargo, dicho principio constitucional tiene una excepción: en materia penal cuando favorece al reo. Así se tiene que el artículo constitucional 103 establece el Principio de Irretroactividad como regla y el PRB como excepción en materia sancionadora cuando resulte más favorable.

Este último es todo lo contrario al Principio de Irretroactividad, pues el PRB consiste en que a las consecuencias de una situación o relación jurídica se le aplicará una norma que no estuvo vigente al momento en que se verificó la infracción, sino que entró en vigencia después. No obstante, la nueva norma, al ser más favorable (benigna), es aplicable.

Al respecto, a través del Expediente 02744-2010-PH/TC el TC (2010) precisó que este principio tiene como primer fundamento el interés del Estado respecto de determinado comportamiento, esto es, que ya no tiene la intención de sancionarlo; y, como segundo fundamento, el

principio de humanidad de las penas en atención a la dignidad del ser humano.

Por su parte, según indica Baca Oneto (2016) el fundamento del PRB viene a ser la proporcionalidad, igualdad y en el desmerecimiento que adquirió el comportamiento objeto de reproche (p. 29).

En la misma línea, Ruiz de Castilla (2013) indica que el objetivo o finalidad del PRB tiene como centro de atención los derechos humanos, pues mediante el referido principio, aquellos son reafirmados (p. 315). En efecto, si se tiene que una sanción limita o afecta, por ejemplo, el derecho a la propiedad, la existencia de una norma posterior más beneficiosa otorga una mayor vigencia al derecho a la propiedad afectado, pues dicha vulneración se reduce.

IV.4. El Principio de Retroactividad Benigna en una fuente de derecho distinta a la Constitución

Hasta este punto queda claro que el PRB tiene reconocimiento expreso por parte de nuestra CP en materia sancionadora. Sin perjuicio de ello, el referido fue también recogido en una norma de rango legal, esta es la LPAG.

En su calidad de entidades de la Administración Pública que ostentan de potestad sancionadora, pueden imponer sanciones a los administrados. Dicha potestad, no obstante, se encuentra regida por determinados principios, entre los cuales se ubica el Principio de Irretroactividad.

En efecto, el numeral 5 del artículo 230 ubicado en el subcapítulo de la potestad sancionadora establece que la norma sancionadora aplicable es aquella que se encontraba vigente al momento de la comisión de la infracción, a menos que la norma posterior sea más favorable, esto es, el PRB.

Así, para las sanciones imputadas en el marco del DAS, el PRB también encuentra reconocimiento en la LPAG y, evidentemente, en el mismo sentido que la norma constitucional: si la norma posterior es

más favorable a la norma vigente al momento en que se incurrió en la conducta sancionable, se aplica la primera.

Ahora bien, según indica Morón Urbina (2004), miembro de la comisión del anteproyecto de la LPAG, cuando se elaboró dicho documento, se consideraron aquellos principios con origen constitucional que eran indispensables para cuando la Administración Pública ejerza su potestad sancionadora. En consecuencia, entre los principios que se reconocieron se ubica el referido a la retroactividad benigna (p. 3).

Siendo ello así, a partir de lo explicado en el párrafo anterior, se puede decir que los principios de la potestad sancionadora recogidos en la LPAG no encuentran su origen en dicha norma con rango legal, sino más bien en la Constitución, por lo que cuando hablamos del Principio de Irretroactividad de la norma y PRB en materia sancionadora, nos estamos refiriendo a principios con rango constitucional, no siendo relevante que éste sea expresamente reconocido en una norma con rango legal.

IV.5. El Principio de Retroactividad Benigna en el Derecho Tributario

Según se expuso en el punto 1.2, la CP de 1979 contenía expresamente la aplicación del PRB en materia tributaria. Sin embargo, en la CP de 1993 dicha habilitación expresa fue suprimida del texto sin que medie argumento ni sustento técnico alguno; inclusive, según indicamos en el punto 1.2, al momento de elaborarse la CP de 1993 no se habría tenido la intención de suprimir la aplicación del PRB en el DTS.

Ahora bien, el CT en su artículo 168 prohíbe de la aplicación retroactiva de las normas tributarias en aquellos casos en los que la sanción se encuentre en trámite o en ejecución; además, a criterio del TF, la prohibición sería absoluta, no admitiéndose ningún supuesto en el que la retroactividad benigna pudiese ser aplicada.

Teniendo todo ello en cuenta, cabe preguntarse entonces si es que la intención del referido artículo es verdaderamente proscribir de manera absoluta la aplicación del PRB en materia tributaria en el marco del DTS, lo cual será materia de análisis del cuarto problema secundario del presente informe.

V. Segundo problema jurídico: ¿Existe una identidad entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador?

El presente trabajo no tiene como intención realizar un estudio a profundidad del DP peruano. Sin embargo, es relevante referirse a este, pues, bajo el entender del TF, es el único ámbito del ordenamiento jurídico en el que incuestionablemente la retroactividad benigna es admitida.

Siendo ello así, nos referiremos al DP para efectos de analizar el *Ius Puniendi* del Estado junto con el DAS. Luego de ello, determinaremos si es que se puede indicar que el DAS difiere del DP o si es que existe una identidad.

V.1. El *Ius Puniendi* del Estado

Como tal, el Derecho Sancionador se manifiesta de dos maneras: el privado y el público, siendo este último de relevancia para efectos de la investigación del presente informe.

En su aspecto público, el Derecho Sancionador viene a ser la concretización del *Ius Puniendi* del Estado o, en otras palabras, la potestad sancionadora. García Amado (2008) indica que esta potestad se manifiesta objetiva y subjetivamente: el primero, referido a la regulación normativa; y, el segundo, vinculado a quien aplica la sanción (p. 17).

En ese sentido, el *Ius Puniendi* del Estado se configura de dos maneras: desarrollar el bloque de conductas indeseadas o reprochables, es el sentido objetivo; y aplicar las consecuencias en caso dichas conductas se lleguen a verificar en la realidad, es el sentido subjetivo.

Ahora bien, no es un hecho ajeno o extraño a nuestra realidad que las infracciones sean legisladas únicamente por el Congreso o que las sanciones sean únicamente impuestas por los tribunales jurisdiccionales. En efecto, en nuestro ordenamiento jurídico es completamente común que las Administraciones Públicas creen infracciones e impongan sanciones como consecuencia del comportamiento ilegal de un ciudadano.

A pesar de ello, el TC (2009) en la sentencia del Expediente No. 00033-2007-PI/TC hizo referencia a al *Ius Puniendi* del Estado, aunque desde un análisis vinculado al DP. Lo señalado por el referido tribunal no es del todo suficiente, pero dicha apreciación obedece a que, en principio, el poder legislativo era el poder del Estado que se encargaba de regular el conjunto de normas sancionadoras, es decir, se limitó al alcance del sentido objetivo del *Ius Puniendi*.

Sin embargo, Rojas Rodríguez (2015) indica que se debe tener como premisa que el *Ius Puniendi* del Estado se muestra de distintas formas, como por ejemplo el DP, el DAS, en las sanciones parlamentarias, en las sanciones a los jueces, entre otros (p. 35). Así entonces, se tiene que el DAS es otra de las formas en las que la potestad materia de comentario se muestra en nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, aquello obedece al fortalecimiento del Estado Constitucional y la necesidad de que los derechos fundamentales sean garantizados (Zúñiga, 2001, como se citó en Viacava Paredes, 2019), por lo que con la finalidad de organizar los ámbitos económicos y sociales, la Administración Pública ha venido ganando mayor capacidad para llevar a cabo dichas finalidades bajo el ejercicio de la potestad sancionadora (pp. 78-79).

En ese sentido también se ha referido Danós Ordoñez (1995) quien indica que es perfectamente aceptado que el *Ius Puniendi* del Estado se muestre mediante la Administración Pública desde sus dos

perspectivas, es decir, objetiva y subjetiva. En otras palabras, pueden regular las infracciones y aplicar las sanciones (p. 144). Por ejemplo, se tiene la Ordenanza No. 2200, la cual no solo contiene cuadro de infracciones, sino también el de sanciones administrativas de la Municipalidad de Lima.

Debemos señalar que compartimos lo indicado por los autores antes citados, quienes además indican que la potestad sancionadora de la Administración emana, aunque no de manera expresa, de una lectura de los artículos 39, 40, 43 y 44 de la CP.

En esa línea, mediante la sentencia recaída en el Expediente No. 1003-98-AA/TC, el TC (2002) reconoció que la potestad sancionadora de la administración se encuentra condicionada a los principios constitucionales y a la observancia de los derechos fundamentales.

Este mismo razonamiento se ubica en el artículo III de la del Título Preliminar de la LPAG, el cual establece que esta ley tiene el objetivo de regular la actuación de la Administración Pública para efectos de la proteger del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

Así entonces, el Estado (integrado por los poderes y, dentro de ellos, sus funcionarios) debe ser visto como una unidad descentralizada que tiene entre sus deberes garantizar los derechos humanos de los ciudadanos, así como promover su seguridad y bienestar, entre otros, por lo que para lograr ello es lógico que la Administración Pública cuente con la facultad para ejercer potestad sancionadora (Martínez Zamora, 2008, p. 139).

Siendo ello así, resulta lógico que, para cumplir con los deberes que se le ha asignado constitucionalmente al Estado, su potestad sancionadora no se limite a ser vista desde el ámbito del DP, sino también desde el DAS, sentido en el que también se refirió el TC en la sentencia del Expediente No. 01873-2009-PA/TC (2010), al señalar

que las sanciones, administrativas o penales, derivan del *Ius Puniendi* del Estado.

En consecuencia, no es de relevancia la jurisdicción que imponga la sanción, sino lo fundamental es que a través de la potestad sancionadora se limiten y corrijan las conductas ilegales, por lo que, según precisa Baca Oneto (2017) la sanción, sin importar por quién sea impuesta, es solo una manifestación de la potestad sancionadora con la que cuenta el Estado; es decir, aún cuando nos encontremos ante una sanción penal o administrativa, finalmente nos encontramos ante un castigo impuesto en virtud del *Ius Puniendi* (como se citó en Viavacava Paredes, 2019, p. 80).

Sin perjuicio de lo desarrollado, ¿aquello resultaría suficiente para efectos de determinar una identidad entre ambas instituciones?

Para efectos de responder a esta interrogante, a continuación, nos centraremos en abordar (i) los castigos que se imponen en el DP y el DAS; y (ii) los principios que limitan la potestad sancionadora en ambas ramas del Derecho.

V.2. Las sanciones

Uno de los aspectos a los que más se suele recurrir para efectos de sostener que existe una diferencia entre el DP y el DAS viene a ser las sanciones que se imponen en dichos espacios.

Como premisa y según hemos venido desarrollando en el punto anterior, se debe tener en cuenta que las sanciones, ya sean administrativas o penales, son finalmente una forma en el que *Ius Puniendi* del Estado se manifiesta.

Ahora bien, en el DP, las sanciones son conocidas como “penas”. Al respecto, las penas, según el artículo 28 del CP son de cuatro tipos: la pena privativa de la libertad, restrictiva de la libertad, limitativa de derechos y la multa. Sobre las penas, Villavicencio Terreros (2019) indica que la pena es el instrumento más severo que utiliza el Estado

para efectos de garantizar el desarrollo de la sociedad (p. 24). Así, Iván Meini (2019) conceptualiza a la pena como aquella consecuencia jurídica que se aplica a partir de la comisión de una conducta ilegal (p. 150).

Tal como se advierte, las penas son la reacción ante una conducta ilegal. No obstante, ¿en qué se basa el legislador para determinar una conducta como ilegal? o, en otras palabras, ¿qué es lo que busca proteger el legislador? El DP tiene como finalidad proteger bienes jurídicos, misma que puede ser advertida en el artículo IV del Título Preliminar del CP. Estos bienes jurídicos pueden ser conceptualizados como aquellas condiciones que permiten que las personas puedan desarrollarse libremente en sociedad (Meini, 2014, p. 30), tales como la vida, integridad, salud, medioambiente, seguridad interna, correcta administración de justicia, entre otros.

Por otro lado, en materia administrativa sancionadora, las sanciones son conocidas como “infracciones”, las cuales pueden ser, por ejemplo, pecuniarias, comiso o inhabilitaciones. Al respecto, la sanción administrativa o infracción es también una reacción a la comisión de una conducta ilegal impuesta por la Administración Pública (García de Enterría y Fernández, 2011, como se citó en Viacava Paredes, 2019, p. 80); no obstante, a diferencia del DP, el ámbito sancionador del DAS busca proteger la administración estatal (Carnevalli Rodríguez, 2000, p. 149).

A partir de lo señalado, respecto a las sanciones penales y las sanciones administrativas se tiene lo siguiente:

Cuadro No. 2

DP	DAS
Impone sanciones a los individuos.	Impone sanciones a los individuos.

La sanción viene a ser una pena.	La sanción viene a ser una infracción.
Se busca sancionar la afectación de bienes jurídicos protegidos.	Se busca proteger la administración estatal.
La pena limita derechos fundamentales de los sujetos.	La infracción limita derechos fundamentales de los sujetos.

Es claro que la diferencia principal entre los aspectos primordiales de la sanción en el DP y el DAS viene a ser la finalidad a la que la sanción de cada una atiende, la misma que viene a ser el argumento principal en un sector de la doctrina para efectos de diferenciar ambas ramas sancionadoras del Derecho.

En efecto, por ejemplo, Cano establece algunas diferencias entre la pena y la infracción al señalar lo siguiente que, por un lado, la primera es de mayor relevancia en la sociedad y tiene consecuencias más graves en comparación con la sanción administrativa; además, el DP protege bienes jurídicos, mientras que el DAS busca reforzar la gestión sectorial (2009, como se citó en Otero Chafalote 2020, p. 8).

Por su parte, Silva Sánchez (2006) también resalta la finalidad de las sanciones en el DP y el DAS persiguen. Para el autor, la pena busca proteger bienes jurídicos; mientras que la infracción busca organizar sectores de actividad, por lo que no tiene en cuenta criterios de lesividad o peligrosidad, los que sí son considerados por el primer tipo de sanción (p. 137).

Aun cuando no negamos lo sostenido por los citados autores, consideramos que el intento de establecer una diferencia entre la pena y la infracción en base a lo que el DP y el DAS persigue no tiene en cuenta los siguientes elementos que, desde nuestra perspectiva,

resultarían determinantes para efectos de establecer que no existe una diferencia sustancial entre ambos tipos de sanciones:

- Desde una perspectiva del contenido de las sanciones, cabe tener en cuenta un ejemplo que plantea Rojas Rodríguez, el cual refleja que la diferencia entre ambos tipos de sanciones es meramente cuantitativa: Al compararse el contenido de los artículos 3 (contrabando fraccionado) y 33 (infracción administrativa) de La Ley No. 28008 de delitos aduaneros se puede advertir que la diferencia se encuentra en la cuantía, pues si la mercancía ingresada es superior a 2 UIT se configura un delito, pero si no excede de dicho monto es una infracción (2015, pp. 111-112).

De esta manera, en España se sostiene mayoritariamente que únicamente existe una diferencia cuantitativa y no cualitativa en las sanciones penales y administrativas, pues las primeras se caracterizan por ser más graves que las segundas (Zúñiga, 2001, como se citó en Rojas Rodríguez, 2015, p. 109).

Al respecto, cabe tener en cuenta que, si bien en términos de cuantía las sanciones penales podrían ser más gravosas, lo cierto es que según indicamos en párrafos anteriores, las sanciones del DP no implican únicamente penas restrictivas de la libertad, sino que también se tienen los casos de multas e inhabilitaciones, las cuales vienen a ser comunes en las sanciones que se imputan en el marco del DAS.

- En ambos tipos de sanciones existe un sujeto al que se le impone la sanción y se le restringe un derecho. En efecto, en general, en ambas manifestaciones de la potestad sancionadora del Estado se afectan derechos fundamentales de los ciudadanos con el objetivo final de garantizar el resguardo de la seguridad y el bienestar general, siendo que en el ámbito penal la afectación más

reconocida viene a ser la del derecho a la libertad, y en el ámbito del DAS viene a ser el derecho a la propiedad.

En ese sentido, también se ha referido Ruiz de Castilla (2013), quien resalta que tanto la pena como la infracción cuentan con dos elementos que manifiestan su identidad: por un lado, el supuesto que regula la conducta reprochable; y, por otro lado, el castigo que -finalmente- limita el derecho del sujeto sancionado (p. 322).

De esta manera, se tiene que, más allá de cuál sea la finalidad que buscar proteger cada derecho, las sanciones que se imponen en el DP como en el DAS no tienen una diferencia sustancial, más aún si se tiene en consideración que los efectos de su imposición tienen incidencia en algún derecho fundamental del sujeto sancionado, lo que nos permite determinar un punto de identidad relevante entre ambas instituciones, sobre todo para efectos de la aplicación del PRB.

V.3. Los principios

Con fecha 21 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo No. 1272 que modificó, entre otros, el artículo 230 de la LPAG referido a los principios de la potestad sancionadora administrativa, entre los que se ubica el PRB.

Respecto del referido principio, lo que hizo el decreto fue modificar el sentido del Principio de Irretroactividad, haciendo que este sea la regla, pero que opere una excepción en caso la sanción sea más beneficiosa. Sobre dicha modificación, el legislador se justifica señalando que el DAS surge del DP, por lo que los principios que son parte de éste también deben ser parte del DAS (2016, p. 50).

Según se observa, en la referida exposición de motivos, el legislador otorga un acercamiento a la identidad entre el DAS y el DP, y justificando que, por dicho motivo, en el primero de estos derechos también debe aplicarse el PRB.

Por su parte, cabe resaltar además que en este mismo sentido se ha pronunciado el TC (2003) al señalar que los principios del DP son de aplicación también en el marco sancionador administrativo en, por ejemplo, los expedientes No. 01873-2009-PA/TC y el No. 2050-2002-AA/TC.

Siendo ello así, queda claro que tanto el legislador, como el máximo intérprete de la CP reconocen que los principios del DP se aplican en el ámbito del DAS.

A partir de lo desarrollado hasta este punto, es posible sostener que existe una identidad entre el DP y el DAS, identidad que, en efecto, responde a que ambos tipos forman del *Ius Puniendi* del Estado, pero también a que existen elementos comunes de vital importancia en cada institución, estos son, las sanciones y los principios que limitan el ejercicio del *Ius Puniendi* en cada uno de sus ámbitos.

VI. Tercer problema jurídico: ¿Es el Derecho Tributario Sancionador parte del Derecho Administrativo Sancionador?

Según indica Ruiz de Castilla (2013), se puede señalar que el DTS se encuentra vinculado al DAS, siendo una especialidad de este último (p. 326).

En esa misma línea, Bardales (2007) sostiene que las reglas del DAS son deben ser observadas por toda administración pública, entre las que se ubica la Administración Tributaria (como se citó en Ruiz de Castilla, 2013, p. 326).

Al respecto, para efectos de determinar quiénes forman parte de la Administración Pública debemos remitirnos al artículo I del Título Preliminar de la LPAG, el cual indica que esta ley debe ser observada para su cumplimiento por todas las entidades de la Administración Pública, para luego proceder a listar a dichas entidades (p.e.: los tres poderes del Estado, los Gobiernos Regionales y Locales, entidades que realizan actividades en virtud a potestades administrativas, entre otros).

Según se advierte, la norma que regula la actuación de la Administración Pública establece que resulta ser de aplicación a todas las entidades que la conforman, entre ellas, la Administración Tributaria. Siendo ello así se tiene que esta es parte de la Administración Pública.

Ahora bien, la actividad financiera del Estado consiste en obtener ingresos y efectuar desembolsos; así, la actividad financiera se configura como un instrumento para efectos de que el Estado realice sus actividades (Ferreiro, 2006, como se citó en Sevillano Chávez, 2019, p. 18).

Uno de los medios creados para efectos de financiar las actividades del Estado viene a ser el tributo. En efecto, Sevillano Chávez (2019) sostiene que los recursos financieros que obtenga el Estado pueden tener diferentes fuentes; no obstante, el tributo es la fuente de financiamiento de mayor relevancia del Estado, pues es un instrumento utilizado legítimamente por éste en virtud de su poder soberano (p. 42).

Siendo ello así, se tiene que el tributo, como una de las formas de financiamiento del Estado, viene ser un instrumento necesario para efectos de que aquel pueda realizar la actividad estatal que se le fue encomendada, más aún si se tiene en cuenta que el Estado tiene el deber de fomentar el bienestar general de acuerdo a lo establecido por el artículo 44 de la CP.

Los tributos, evidentemente, se obtienen de los ciudadanos, quienes se encuentran obligados al pago de los mismo en virtud del Principio de Solidaridad, el cual, aún cuando no encuentra reconocimiento expreso en nuestra CP, el TC (2004) mediante el Expediente No. 0004-2004-AI/TC lo ha reconocido como un principio implícito que deriva de los alcance del artículo 43 del texto constitucional en el que se reconoce al Estado peruano como un Estado Social y Democrático. Huacasi Valdivia (2018) indica que el referido principio se puede traducir como el deber que tiene toda persona de colaborar con la obtención de justicia e igualdad social (p. 12).

Teniendo en cuenta los fines que se persiguen a través del tributo, resulta lógico advertir que el Estado busca garantizar el efectivo pago de los mismos, por lo que para lograr ello, resulta necesario éste recurra al

ejercicio de la potestad sancionadora mediante la regulación y sanción de aquellos comportamiento que busquen evadir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Así las cosas, la Administración Pública no puede ser entendida como una única entidad que se encarga de atender todos los aspectos vinculados a la interrelación entre el Estado y los administrados en el sentido más literal de la expresión, sino más bien que es necesario que la Administración, sin dejar de ser una sola, se especialice en determinados sectores para efectos de garantizar su intervención, tales como el tributario.

En ese sentido, el DTS forma parte del DAS (especie y género, respectivamente), en tanto la Administración Tributaria buscará sancionar aquellas prácticas dirigidas a evitar el pago de tributos con la finalidad de garantizar el interés general.

En este punto, cabe recalcar que, a partir de lo concluido en el párrafo anterior, se puede señalar que el DTS tiene también una identidad con el DP en virtud de lo desarrollado en el punto V del presente trabajo.

VII. Cuarto problema jurídico: ¿El artículo 168 del Código Tributario proscribe la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna?

En este punto aterrizaremos en el análisis del artículo 168. Para ello, primero se comentará la evolución histórica del referido artículo, para luego leer su texto vigente y comentar cuál es la interpretación que el TF le otorga. Luego de ello, a partir del análisis del artículo 103 de la CP, se expondrá una alternativa interpretativa del artículo 168 del CT que se encuentre en línea con la CP.

VII.1. Evolución histórica del artículo 168 del Código Tributario

En la actualidad, el artículo 168, vinculado a la irretroactividad, del CT² establece que aquellas normas tributarias que supriman o reduzcan

² Decreto Supremo No. 133-2013-EF publicado con fecha 22 de junio de 2013.

sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

No obstante, teniendo en cuenta que nuestra CP de 1979 contemplaba expresamente el PRB en materia tributaria, cabe hacer un recuento histórico del referido artículo. Al respecto, Carmen Robles Moreno (s. f.) identifica que la norma tributaria vincula a la irretroactividad a través de 1 cambio sustancial entre los cuatro CT's³ que tuvo nuestro país entre los años de 1966 y 1996, cambio que se mantuvo en el CT vigente.

En efecto, hasta antes de la publicación del DL No. 773, el CT establecía que aquellas normas que reduzcan o supriman sanciones tendrán ese efecto en aquellas sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución. Sin embargo, a partir del decreto antes indicado, mediante el agregado de un "no", se estableció la prohibición de aplicar normas más beneficiosas sobre aquellas sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución.

Cabe notar que el referido decreto legislativo se dio con fecha 31 de diciembre de 1993, esto es, el año en el que se dio la CP vigente y que suprimió la mención expresa de la retroactividad benigna en materia tributaria. Al respecto, Danós Ordoñez (2002) anota que aquel el cambio en la CP de 1993 habría sido el motivo por el CT (aprobado mediante Decreto Legislativo No. 773) estableció la prohibición de la aplicación del PRB en el caso de aquellas sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución (p. 202).

VII.2. Interpretación del Tribunal Fiscal

Desde hace más de treinta años, el máximo órgano resolutor administrativo en materia tributaria (1996) viene manteniendo una misma interpretación del artículo 168 del CT, la cual fue declarada

³ Decreto Supremo No. 263-H, publicado con fecha 17/08/1996; Decreto Ley No. 25859, publicado con fecha 24/11/1992; Decreto Legislativo No. 773, publicado con fecha 31/12/1993; y, Decreto Legislativo No. 816, publicado con fecha 21/04/1996.

como precedente de observancia obligatoria mediante la RTF No. 2000-4-96:

(...) que el artículo 168° del Código Tributario, cuando establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán las que se encuentren en trámite o ejecución, se refiere a que las infracciones cometidas durante un determinado régimen jurídico serán sancionadas conforme lo establece dicho régimen, aún cuando la sanción no hubiere sido aplicada, así, el término en trámite o en ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas. (énfasis añadido)

De dicha cita se tiene que para el TF (i) a las infracciones cometidas durante la vigencia de las normas en el momento A se les aplicará las sanciones vigentes en dicho momento, no siendo de aplicación aquellas normas (favorables o no) dadas durante el momento B; y (ii) que una sanción en trámite o en ejecución es que aquella que no se encuentra pagada, este es el elemento relevante para el tribunal.

Siendo ello así, se tiene que para el TF no existe un supuesto en el que el PRB pueda ser aplicada en el DTS. Más aún considerando lo indicado por la QDC del DL 1311 que estableció que el TF y las Administraciones Tributarias actuarán considerando únicamente los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del CT, no siendo de observancia el artículo 230 de la LPAG, que regular el PRB en el DAS.

Ahora bien, el citado criterio ha sido replicado en todas las resoluciones en las que el TF ha tenido que pronunciarse respecto a la aplicación del PRB en materia de sanciones tributarias, criterio que también es aplicado por la Administración Tributaria según se puede advertir, por ejemplo, en el Informe No. 120-2020-SUNAT/340000.

VII.3. Sobre la lectura a darse al artículo 168 del Código Tributario

Es en este punto en el que nos debemos preguntar si es que el artículo 168 prohíbe de manera absoluta la aplicación del PRB en el DTS. Para ello, se tendrá que analizar e interpretar el referido artículo, lo que supone, como paso previo, llevar a cabo una tarea interpretativa

de la Constitución y su artículo 103, tomando en cuenta nuestras conclusiones expuestas en los primeros tres problemas secundarios.

VII.3.1. Interpretación de la Constitución de 1993 y su artículo 103

Uno de los argumentos del TF (2020) para efectos de no aplicar la retroactividad benigna es que el artículo 103 de la CP únicamente admite la aplicación de la referida figura en el DP. No obstante, dicho argumento se basa en una mera lectura literal de la CP.

César Landa (2006) indica que la interpretación del texto constitucional conforme a los métodos reconocidos (p.e.: literal, histórico, entre otros), no resulta ser suficiente para interpretar la Constitución, por lo que es necesario que se tome en cuenta los criterios propios de la interpretación constitucional (pp. 74-75).

En esa misma línea se ha pronunciado el TC (2005) en la sentencia del expediente No. 5854-2005-PA/TC al señalar que, por la propia naturaleza de la CP, su interpretación no debe agotarse en la aplicación de los métodos clásicos, por lo que debe recurrirse a su vez al uso de principios de interpretación constitucional.

Así, en la referida sentencia, el TC lista y desarrolla aquellos principios que guían la labor interpretativa del texto constitucional. De esta forma, se tiene que los principios son (i) unidad de la Constitución, (ii) concordancia práctica, (iii) corrección funcional, (iv) función integradora, (v) y fuerza normativa de la Constitución.

Para efectos del presente informe queremos centrarnos en el primero de los principios antes indicados. En diversa jurisprudencia, el TC (2005) indica que el principio de unidad de la Constitución implica que la labor interpretativa del texto

constitucional lo considere como un “todo”. En efecto, Izquierdo Salazar (2021) añade que el ver como un “todo” a la Constitución manifiesta la unidad que el principio proclama, lo que significa que la interpretación de las disposiciones constitucionales debe ser ejecutada sin que ello tenga como consecuencia la exclusión o afectación de otras (p. 27).

A partir de ello, el referido autor indica que al momento de interpretar el artículo 103 de la CP no debe desconocerse la potestad sancionadora con la que cuenta la Administración Pública ni tampoco desconocer derechos fundamentales y principios, mismos que tienen reconocimiento constitucional, por lo que para Izquierdo Salazar la excepción contenida en el artículo 103 también es de aplicación para las sanciones administrativas y, por tanto, tributarias.

Asimismo, Gonzales Barrón (2013, p. 246) propone una interpretación sistemática de la CP con la finalidad de interpretar el artículo 103. Indica que, aún cuando el artículo literalmente indique que el PRB opera en “materia penal”, no habiendo una mención expresa de las sanciones administrativas, la interpretación sistemática nos debe llevar a concluir que dicho artículo comprende también a las sanciones por infracciones, ello considerando el derecho a la igualdad de trato.

Francisco Ruiz de Castilla (2013) indica también que el PRB es aplicable a delitos e infracciones desde una perspectiva constitucional. En efecto, el autor indica que nuestra Constitución no desconoce a las infracciones, de hecho hay una mención expresa de éstas en el literal d) del numeral 4 del artículo 2, inclusive, se refiere a sentencias del TC en las que éste indicó expresamente que la comisión de los delitos e infracciones habilita la restricción de libertades y derechos fundamentales (pp. 313-315).

Así, teniendo en cuenta lo anterior, la finalidad del PRB y que el Estado tiene el deber de la defensa de la persona humana (artículo 1 de la CP) y garantizar los derechos humanos (artículo 44 de la CP), es que Ruiz de Castilla concluye que tanto las sanciones por delitos como por infracciones gozan del PRB.

Finalmente, Danós Ordoñez (1994) indica que la excepción contenida en el artículo 103 de la CP es aplicable tanto a las penas como infracciones, en atención a que el DAS debe atenerse los principios propios del DP, siendo uno de estos el PRB que tiene reconocimiento constitucional (p. 141).

Siendo ello así, advertimos que, aún cuando parte de los citados autores no lo mencionen expresamente, la interpretación del texto fundamental a la luz del principio de unidad resulta fundamental para efectos de dar contenido a la excepción del artículo 103 de la CP.

Por su parte, un sector de la doctrina sostiene más bien que el PRB contenido en la CP es únicamente aplicable a sanciones penales. En efecto, Ruiz de Castilla (2013, pp. 317-318) indica que quienes sostienen dicha postura se centran en los términos del propio artículo 103. Por ejemplo, Rubio Correa indica que aplica a sanciones del Derecho Penal; Moreno Robles señala que si el artículo 103 hubiese tenido la intención de ser aplicable a sanciones administrativas, lo hubiese indicado expresamente; e Iglesias Ferrar se centra en el término “reo”.

A partir de lo señalado, coincidimos con el sector que sostiene que la excepción del artículo 103 no solamente es aplicable a sanciones penales, sino también administrativas. Esto a partir de que la interpretación constitucional no finaliza con la aplicación de aquellos métodos de interpretación que son generalmente utilizados (p.e.: literal), sino que, al tratarse de

una norma jurídica de tal naturaleza como lo es la CP, se necesita a su vez de la aplicación de los principios de interpretación constitucional, principalmente el de unidad de la constitución.

Si vemos a la CP como una unidad veremos a un texto con derechos, deberes y principios, los cuales no deben excluirse mediante la interpretación. Si interpretamos la excepción del artículo 103 en un sentido literal no solo se tendrá como resultado que se siga afectando el derecho de propiedad del administrado ante la imposición de una sanción (a pesar de que existe una nueva norma que reduce su afectación), sino que sobre todo también se afecta el derecho fundamental a la igualdad.

Efectivamente, según desarrollamos en el segundo y tercer problema secundario, el Estado, para cumplir con los deberes que se le ha asignado constitucionalmente, debe ejercer una potestad sancionadora, misma que no debe limitarse a ser vista desde el ámbito penal, sino también desde el administrativo sancionador. Consecuentemente, el DP y el DAS (y, por tanto, DTS) son formas de manifestación del *Ius Puniendi* del Estado, una única potestad.

Así, aún cuando las penas y infracciones persigan distintos fines, lo cierto es que no existe una diferencia sustancial entre ambas figuras, sobre todo si se tiene en cuenta que tanto en el DP y el DAS finalmente se imponen sanciones que restringen y limitan los derechos fundamentales de las personas.

En ese sentido, el derecho fundamental a la igualdad se vulnera a partir de una lectura literal de la excepción del artículo 103 de la CP, pues no resultaría posible que dos medidas (sanción penal y administrativa) que tienen un mismo efecto (limitar derechos y libertades) no reciban el mismo tratamiento

respecto a la aplicación del PRB; la indicada lectura literal podría llevar a concluir erróneamente que para nuestra CP existirían sanciones y derechos más importantes que otros, cuando en verdad la gravedad o tipo de sanción no tendría que ser un factor determinante para la aplicación del principio.

VII.3.2. Análisis e interpretación del artículo 168 del Código Tributario

Teniendo en cuenta la controversia existente respecto al contenido de este artículo (prohibición de retroactividad benigna), mucho se ha comentado respecto a la interpretación que se le debe otorgar, incluso se ha llegado a indicar que dicho artículo ya no se encontraría vigente.

Talledo Mazú (1984, p. 36) comentó la norma de irretroactividad vigente en el CT de 1966 indica que para su aplicación no se requiere de una norma expresa que habilite la aplicación de la retroactividad. Así, indica que si no fuese por dicho artículo 150, sería necesario que una ley expresamente autorice la aplicación del PRB. De esta forma, una primera interpretación del artículo 168 vigente podría ser que, en efecto, establece la irretroactividad de la norma a menos que una ley lo autorice expresamente; línea en la que también se ha referido Huamaní Cueva (2013, p. 1285).

Otra interpretación viene a ser aquella que señala que, en la medida que el artículo 168 del CT prohíbe la aplicación del PRB en sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución, sí admite la aplicación del referido principio en aquellas sanciones que no se encuentren en dichos estados, es decir, aquellas sanciones que aún no son impuestas por la Administración Tributaria (Izquierdo Salazar, 2021, p. 7).

Ruiz de Castilla (2015) también sostiene la interpretación indicada en el párrafo anterior, pero agrega que el artículo 168 debe ser interpretado de manera tal que se concluya que el

PRB no aplica a sanciones que se encuentren contenidas en un acto administrativo firme. Así, para el autor, la prohibición de aplicación a las sanciones “en trámite o ejecución” no será de observancia cuando dichas sanciones no se encuentren en un acto administrativo firme, lo cual también se verifica en aquellas infracciones que aún no son advertidas por la Administración Tributaria (p. 336).

Sin embargo, si bien el referido autor refiere a las sanciones que no hayan sido advertidas, no compartimos el extremo de su interpretación vinculada al acto administrativo firme, pues dicha figura no está contemplada dentro los alcances del artículo 168. Es decir, la propia disposición está indicando que a la sanción en trámite o en ejecución no se le aplica el PRB; en otras palabras, este principio no es aplicable al estado previo al acto administrativo firme y al estado posterior de este. En ese sentido, dicha interpretación resultaría ser excesiva a los términos del artículo referido.

Siendo ello así, compartimos aquella posición que indica que en la medida que la sanción no haya sido impuesta por la Administración Tributaria, el PRB es perfectamente aplicable, pues es un supuesto que no se encuentra dentro los alcances del artículo 168, siendo entonces que esta disposición no es absoluta.

Considerando que existen argumentos para sostener que la CP regula el PRB para todo tipo de sanción, no puede admitirse una interpretación del artículo 168 que contravenga lo señalado por el artículo 103 de la CP, por lo que el artículo 168 del CT debe ser visto en función a aquella interpretación del texto constitucional. En efecto, si nos inclináramos por aquella interpretación que sostiene que se necesita de la autorización de una norma con rango de ley, indirectamente se estaría desconociendo el rango constitucional que tiene el PRB, y

cómo éste, en su calidad de principio constitucional, no requiere ser reconocido en una norma con rango de ley.

Esta idea se desprende también del reconocimiento que tuvo el PRB en la LPAG, y que comentamos líneas atrás. En efecto, si bien dicha norma con rango legal contiene el principio antes referido, aquello constituye únicamente el reconocimiento de un principio con base constitucional, no siendo la fuente origen del PRB.

Siguiendo este razonamiento, cabe hacer mención a la QDC del DL 1311 que estableció en los procedimientos sancionadores tributarios no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la LPAG, el cual contiene el PRB.

Cuando se dio dicha QDC se creyó que la discusión en torno a la aplicación del PRB en el ámbito del DTS ya quedaba concluída, pues expresamente prohíbe la aplicación del artículo 230 de la LPAG. Sin embargo, y como venimos indicando, la retroactividad benigna es un principio de origen constitucional, que funge como un límite a la potestad sancionadora del Estado (que es única), por lo que es irrelevante que la disposición complementaria indique el artículo 230 de la LPAG no resulta aplicable, pues la verificación de este principio en el DTS debe darse por un aspecto constitucional y no legal; en ese sentido, el artículo 168 del CT debe ser interpretado en función a la CP.

En consecuencia, aquella interpretación del artículo 168 del CT que proscribía de manera absoluta la aplicación del PRB no resulta ser del todo adecuada, pues ello vulneraría un principio que tiene reconocimiento constitucional. Más bien, sin ser necesario que se invoque la inconstitucionalidad del artículo 168, se tiene que éste sí se encontraría en sintonía con la CP en la medida que su interpretación nos lleve a concluir que el PRB

es aplicable a aquellas sanciones que no se encuentren en trámite o en ejecución.

VIII. Quinto problema jurídico: ¿El Tribunal Fiscal tiene competencia para realizar una interpretación del Artículo 168 del Código Tributario en función a la Constitución lo que, además, tiene como premisa la interpretación de su Artículo 103?

A partir de lo desarrollado en el presente informe hasta este punto se tiene que son necesarias dos tareas interpretativas: una, del artículo 103 de la CP; y, otra del artículo 168 del CT en función a la CP. Asimismo, se advierte que la interpretación del primer artículo es el primer paso que debe realizarse. En ese sentido, resulta fundamental determinar si es que el Tribunal Fiscal, órgano administrativo, puede llevar a cabo dichas tareas interpretativas.

VIII.1. La creación del Tribunal Fiscal

El TF se creó en el año de 1964 cuando con fecha 28 de febrero se publicó la Ley No. 14920, en cuyo artículo 14 se autorizó la creación del referido órgano administrativo.

Según consta en su página web, el TF (s. f.) es un órgano resolutor autónomo del Ministerio de Economía y Finanzas. Así, dentro del procedimiento administrativo, el TF es la última instancia administrativa a nivel nacional respecto de controversias tributarias y aduaneras.

En esa línea, el CT en su artículo 101 lista cuáles son las funciones del TF, las mismas que encuentran como punto en común su vinculación a controversias tributarias o aduaneras. Así, se tiene que el TF es un órgano administrativo especializado, por lo que su competencia recae en ambos temas.

Sobre la importancia del TF, Adrianzén Rodríguez (1998) indica que al ser órgano con mayor jerarquía administrativa y especializado, sus pronunciamientos adquieren relevancia para los contribuyentes y las Administraciones Tributarias (p. 241).

VIII.2. La labor interpretativa del Tribunal Fiscal

Para efectos de llevar a cabo las funciones propias de un organismo resolutor, resulta claro que el Tribunal Fiscal debe observar todas aquellas normas que se encuentren vinculadas a materia tributaria y aduanera, principalmente el CT.

La Norma VIII del referido cuerpo normativo admite la utilización de todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, lo que significa que el TF puede llevar a cabo una labor interpretativa de las normas tributarias, más aún si se tiene en cuenta que aquellas son finalmente normas jurídicas como cualquier otra norma de otra rama del Derecho (Del Busto Vargas, 1995, como se citó en Adrianzén Rodríguez, 1998, p. 244). En atención a ello, y a los artículos 102 y 154 del CT, es precisamente que el TF ha interpretado el artículo 168 del CT en los términos ya mencionados anteriormente.

No obstante, como hemos venido sosteniendo, existen argumentos para sostener que el CT no prohíbe de manera absoluta la aplicación del PRB en base a una perspectiva constitucional y no del tanto legal (aplicación de la LPAG). Sin perjuicio de ello, la tarea interpretativa requiere de que como primer paso se interprete el artículo 103 de la CP, es decir, se interprete el propio texto constitucional, no una norma con rango legal.

Como ya se ha indicado anteriormente, la interpretación de la CP no se agota en la utilización de los métodos interpretativos que comúnmente se utilizan, sino que requiere de principios adicionales que guíen el proceso interpretativo del texto constitucional. Así entonces, se tiene que la labor interpretativa de la CP es una tarea especializada.

En esa línea, Díaz Revorio (2008, p. 20) indica que la labor interpretativa de la CP recae en el legislador, el Tribunal Constitucional, y los jueces y tribunales del Poder Judicial en virtud a las funciones que la norma fundamental le otorgó; es decir, la función

legislativa (artículo 102), función de control de la Constitución (artículo 201), y la función jurisdiccional (artículo 138), respectivamente.

Por su parte, el artículo VII del NCPC comprende las figuras del control difuso y la interpretación constitucional, al señalar que ante un conflicto de compatibilidad entre la CP y una norma con rango inferior (p.e.: una ley) se tiene que, primero, interpretar esta última conforme a la CP; sin embargo, de no ser posible ello, debe inaplicarse dicha norma y preferirse el texto constitucional, es decir, aplicar control difuso.

Sobre este tipo de control constitucional, hace muchos años, el TC (2004) estableció un precedente vinculante al señalar que el control difuso no solamente podía ser ejercido por el Poder Judicial, sino también por todo tribunal administrativo, por lo que éstos también debían observar lo señalado por el artículo VII del NCPC (Expediente No. 03741-2004-AA/TC)

No obstante ello, con fecha 18 de marzo de 2014, mediante el Expediente No. 04293-2012-AA/TC, el mismo tribunal (2014) dejó sin efecto el precedente vinculante dado diez años antes, por lo que con ello se tiene que en la actualidad los órganos y tribunales administrativos (p.e.: TF) no tienen la posibilidad de llevar a cabo el control difuso ni, por tanto, un juicio de constitucionalidad.

Ahora bien, aún cuando pensamos que el caso no merecería ser resuelto a partir de la aplicación del control difuso, la relevancia de su mención obedece a que a su aplicación requiere, primero, de una interpretación de la norma conforme a la CP, lo que a su vez supone que el texto constitucional sea interpretado.

Entonces, de una lectura conjunta del artículo VII del NCPC que encomienda la interpretación conforme a la CP al juez, y el criterio de la sentencia del Expediente No. 04293-2012-AA/TC, se tiene que el TF no tiene competencia para llevar a cabo la tarea interpretativa del texto constitucional; más aún si se tiene en cuenta que dicho órgano

administrativo se creó con la finalidad de que existe una institución especializada en resolver conflictos tributarios y aduaneros, sus competencias según el artículo 101 del CT.

Consecuentemente, al momento de resolver controversias en instancia de apelación que versen sobre la aplicación del PRB, el TF, instancia en la que nos encontramos en la Resolución del presente informe, no es competente para señalar que este forma parte del ámbito tributario sancionador a partir de una interpretación del artículo 103 del texto constitucional.

Sin perjuicio de ello, cabe recordar que al haberse agotado la vía administrativa con la emisión de la Resolución, el contribuyente de nuestro caso puede recurrir a la vía judicial. A diferencia de los magistrados del TF, y como ya indicamos anteriormente, los jueces del Poder Judicial sí pueden efectuar una interpretación conforme a la CP, lo que presupone una interpretación de ésta misma.

En efecto, tal es el caso de la Casación No. 2448-2014-LIMA, que se dio a partir de una demanda contencioso administrativa presentada por el administrado. Mediante la referida Casación, la Corte Suprema, resaltando el *Ius Puniendi* del Estado, concluyó que en el caso debía aplicarse el PRB el ámbito del DTS debido a que a partir de una interpretación sistemática de la CP, se tiene que su artículo 103 no solamente contiene el PRB en materia penal, sino también en materia administrativa. La Corte precisa que interpretar lo contrario vulneraría la igualdad de trato.

En ese mismo sentido se ha pronunciado la Sala Superior mediante la resolución 16 del Expediente No. 5635-2019, en el que en un caso analizado a partir de la presentación de una demanda contencioso administrativa, concluyeron que el PRB contenido en el artículo 103 de la CP es aplicable tanto al ámbito penal como administrativo tributario sancionador (2020, p. 27).

Siendo ello así, se tiene que en sede judicial, a partir de la presentación de demandas contenciosas administrativas, es que el órgano jurisdiccional encargado concluye que en el PRB es aplicable en el DTS en virtud del artículo 103 de la CP.

En los términos ya explicados anteriormente, el derecho fundamental afectado que se identifica es el de igualdad, su afectación podría ser cuestionada mediante una demanda de amparo. No obstante, debe tenerse en cuenta que esta vía constitucional es una residual y resulta improcedente en caso exista una vía igualmente satisfactoria, como lo es la vía contencioso administrativa.

En ese sentido, el contribuyente de la Resolución materia de comentario podría recurrir a la vía judicial mediante la presentación de una demanda contencioso administrativa para efectos de invocar la aplicación del PRB en su caso.

IX. Conclusiones

- ¿En qué consiste el PRB y cuál es su fundamento? Esta figura consiste en que a las consecuencias de una situación o relación jurídica se le aplicará una norma que no estuvo vigente al momento en que se verificó la infracción, sino que entró en vigencia después; no obstante, la nueva norma, al ser más favorable que la anterior es aplicable. El PRB encuentra su fundamento no solo en el hecho de que el Estado ya no tiene intención de sancionar determinado comportamiento, sino sobre todo en la dignidad y derechos fundamentales del ser humano.
- ¿Existe una identidad entre el DP y el DAS? El *Ius Puniendi* del Estado es uno solo, y, en virtud de éste, el Estado mediante sus distintas formas de presentación (como los jueces y la Administración Pública) puede imponer sanciones con sujeción a la verificación de los principios de la potestad sancionadora. Por un lado, estas sanciones, sean penales o administrativas, son sustancialmente similares; y, por otro lado, al ser el

DAS un ámbito en el que la potestad tributaria también se manifiesta, los principios contenidos en el DP pueden ser trasladados.

- ¿Es el DTS parte del DAS? El Estado busca garantizar el efectivo pago de los tributos, por lo que para lograr ello, resulta necesario el ejercicio de la potestad sancionadora. Así las cosas, es necesario que la Administración Pública, sin dejar de ser una sola, se especialice en determinados sectores para efectos de garantizar su intervención, uno de ellos es el ámbito tributario. En ese sentido, el DTS forma parte del DAS, en tanto la Administración Tributaria buscará sancionar aquellas prácticas dirigidas a evitar el pago de tributos con la finalidad de garantizar el interés general.
- ¿El artículo 168 del CT proscribela aplicación del PRB? El referido artículo puede ser interpretado de manera tal que se concluya que la retroactividad benigna no aplica a sanciones que no estén en trámite o en ejecución. Ello considerando que existen argumentos para sostener que la CP regula el PRB para todo tipo de sanción, no puede admitirse una interpretación del artículo 168 que contravenga lo señalado por el artículo 103 de la CP.
- ¿El TF tiene competencia para realizar una interpretación del artículo 168 del CT en función a la CP lo que, principalmente, tiene como premisa la interpretación de su artículo 103 del referido cuerpo constitucional? De una lectura conjunta del artículo VII del NCPC que encomienda la interpretación conforme a la Constitución al juez, y el criterio de la sentencia del Expediente No. 04293-2012-AA/TC, se tiene que el TF no tiene competencia para llevar a cabo la tarea interpretativa del texto constitucional; más aún si se tiene en cuenta que dicho órgano administrativo se creó con la finalidad de que existe una institución especializada en resolver conflictos tributarios y aduaneros.

A partir de las conclusiones arribadas en cada problema secundario, no compartimos la decisión del TF respecto a la aplicación de la multa al administrado en la Resolución. Ello en atención de que sí existen argumentos para sostener que el PRB puede ser aplicado en el DTS nacional vigente.

En efecto, al existir una identidad en el DP y el DAS, y por tanto DTS, y con una adecuada interpretación de la CP se puede concluir que la excepción contenida en el artículo 103 puede extenderse al ámbito tributario sancionador, pues es en razón a su lectura literal que el TF no aplica el PRB y ofrece la interpretación del artículo 168 del CT que viene sosteniendo desde el año de 1996.

Sin perjuicio de ello, de una lectura conjunta del artículo VII del NCPC que encomienda la interpretación conforme a la CP al juez, y el criterio de la sentencia del Expediente No. 04293-2012-AA/TC que deja sin efecto el precedente vinculante de control difuso por parte de la Administración Pública, se tiene que el TF no tiene competencia para llevar a cabo la tarea interpretativa del texto constitucional.

No obstante, según hemos comentado, el PRB sí puede ser aplicado en el DTS vigente nacional, tal como viene sucediendo en las demandas contencioso administrativas interpuestas en sede judicial, por lo que se tiene que en la actualidad la aplicación del PRB en el DTS puede darse a partir de la intervención de los órganos jurisdiccionales.

Bibliografía

- Adrianzén Rodríguez, L. (1998). El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando. *IUS ET VERITAS*, 9(16), 236-253. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15776>
- Baca Oneto, V. (2016). La retroactividad favorable en derecho administrativo sancionador. *THEMIS Revista De Derecho*, (69), 27-43. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/16709/17040>
- Carnevali Rodríguez, R. (2000). Algunas reflexiones en relación a la protección penal de los bienes jurídicos supraindividuales. *Revista Chilena de Derecho*, 27(1), 135. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2650179>
- Código Penal. Decreto Legislativo 635 de 1991. 8 de abril de 1991 (Perú). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682692>
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). Debate Constitucional Pleno – 1993, tomo II. <https://www4.congreso.gob.pe/dgp/constitucion/Const93DD/ComiConstRegla/TomoCompleto/Tomoll.pdf>
- Constitución Política del Perú de 1933. 29 de marzo de 1933 (Perú). https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/constituciones_ordena do/CONSTIT_1933/Cons1933_TEXTO.pdf
- Constitución Política del Perú de 1979. 12 de julio de 1979 (Perú). https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/constituciones_ordena do/CONSTIT_1979/Cons1979_TEXTO_CORREGIDO.pdf
- Constitución Política del Perú. 29 de diciembre de 1993 (Perú). 30 de diciembre de 2016. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1171037>

- Danós Ordóñez, J. (1994). El régimen tributario de la Constitución: estudio preliminar. *THEMIS Revista de Derecho*, (29), 131-145. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467>
- Danós Ordóñez, J. (1995). Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. *IUS ET VERITAS*, 5(10), 149-160. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15485>
- Danós Ordoñez, J. (2002). Incidencia de la nueva Ley N° 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios. *Derecho & Sociedad*, (18), 197-206.
- Danós Ordoñez, J. (2002). Incidencia de la nueva Ley N° 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios. *Derecho & Sociedad*, (18), 197-206. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16957>
- Decreto Legislativo No. 1311 [con fuerza de ley]. Decreto Legislativo que modifica el Código tributario. 30 de diciembre de 2016. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1171037>
- Díaz Revorio, J. (2008). La interpretación constitucional y la jurisprudencia constitucional. *Quid iuris*, 6, 7-38.
- Exposición de Motivos de la Ley No. 27444. <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/21/EXP-DL-1272.pdf>
- García Amado, J. (2008). Sobre el ius puniendi: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites. *Documentación Administrativa*, (280-281), 11-42. <https://doi.org/10.24965/da.v0i280-281.9600>
- González Barrón, G. (2013). La retroactividad benigna de las normas tributarias: la experiencia peruana y española en comparación. *Gaceta Constitucional*. (68), 231-267.

- Huacasi Valdivia, F. (2018). *El principio de solidaridad en materia tributaria frente al régimen normativo de donaciones en caso de desastres naturales*. [Tesis para obtener el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario]. Repositorio PUCP.
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado Tomo II*. Jurista Editores.
- Izquierdo Salazar, R. (2021). *El principio de retroactividad benigna: un tema no zanjado en el ámbito sancionador tributario*. [Tesis para obtener el grado de Magíster, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio PUCP.
- Landa Arroyo, C. (2006). *Constitución y fuentes del derecho*. Palestra Editores.
- Ley No. 14920 de 1964. Creando impuestos para los fines que se indica. 28 de febrero de 1964. Recuperado a partir de <https://spij.minjus.gob.pe/Textos-PDF/Leyes/1964/Febrero/14920.pdf>
- Ley No. 27444 de 2001. Ley del Procedimiento Administrativo General. 11 de octubre de 2001. Recuperado a partir de <https://busquedas.elperuano.pe/download/full/7U87REtd4GfA1aqjSL1pq8>
- Ley 28008 de 2003. Ley de Delitos Aduaneros. 19 de junio de 2003. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H846919>
- Martínez Zamora, M. (2008). Las Bases de la Potestad Sancionadora en el Sector Eléctrico Peruano. *Revista De Derecho Administrativo*, (4), 133-156. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14530>
- Meini Méndez, I. (2013). La pena: función y presupuestos. *Derecho PUCP*, (71), 141-167. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201302.006>
- Meini Méndez, I. (2014). *Lecciones de derecho penal: parte general*. Fondo Editorial de la PUCP.

- Morón Urbina, J. C. (2005). Los principios delimitadores de la potestad sancionadora de la administración pública en la ley peruana. *Advocatus*, (013), 227-252. <https://doi.org/10.26439/advocatus2005.n013.2795>
- Nuevo Código Procesal Constitucional [NCPC]. Ley 31307 de 2021. 23 de julio de 2021 (Perú)
- <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1288461>
- Otero Chafalote, C. (2020). *¿Cuáles son las dificultades de la potestad sancionadora de la Administración Pública en la aplicación de principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador en el Perú?*. [Tesis para obtener el grado de Bachiller, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio PUCP.
- Ordenanza 2200 de 2019 [Municipalidad Metropolitana de Lima]. Por la cual se aprueba el Régimen de Aplicación de Sanciones Administrativas y el Cuadro de Infracciones y Sanciones Administrativas de la Municipalidad Metropolitana de Lima. 30 de diciembre de 2019.
- <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H591394>
- Poder Judicial. Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República. Casación No. 2448-2014 LIMA.
- Poder Judicial. Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros. Resolución No. 16 del Expediente No. 5635-2019.
- Rojas Rodríguez, H. (2015). *Fundamentos del derecho administrativo sancionador*. Instituto Pacífico.
- Robles Moreno, C. (s. f.). Aplicación en el tiempo de la norma tributaria. *Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno: reflexiones sobre Derecho Tributario y Constitucional*.
- <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2010/11/17/aplicacion-en-el-tiempo-de-la-norma-tributaria/>

Ruiz de Castilla, F. (2013). Aplicación Retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (56), 309-342. Recuperado a partir de http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev56_RuizDeCastilla.pdf

Silva Sánchez, J. M. (2006). *La expansión del derecho penal. Aspectos de política criminal en las sociedades post industriales*. Euros Editores S.R.L. en Buenos Aires y B de F Ltda. en Montevideo.

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5250881/mod_resource/content/1/La%20expansi%C3%B3n%20del%20derecho%20penal%20-%20Aspectos%20de%20la%20pol%C3%ADtica%20criminal%20en%20las%20sociedades%20postindustriales%20-%20Jes%C3%BA%20Maria%20Silva%20S%C3%A1nchez.pdf

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

Talledo Mazú, C. (1984). La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 6, 31-44.

Texto Único Ordenado del Código Tributario [TUO del Código Tributario]. Decreto Supremo No. 133-2013-EF. 22 de junio de 2013 (Perú).

Tribunal Constitucional. Expediente No. 1003-98-AA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/01003-1998-AA.html>

Tribunal Constitucional. Expediente No. 2050-2002-AA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>

Tribunal Constitucional. Expediente No. 0004-2004-AI/TC.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html>

Tribunal Constitucional. Expediente No. 0606-2004-AA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00606-2004-AA.pdf>

- Tribunal Constitucional. Expediente No. 3741-2004-AA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. Expediente No. 5854-2005-PA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/05854-2005-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. Expediente No. 00033-2007-PI/TC.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00033-2007-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. Expediente No. 01873-2009-PA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01873-2009-AA.html>
- Tribunal Constitucional. Expediente No. 02744-2010-PH/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/02744-2010-HC.html>
- Tribunal Constitucional. Expediente No. 04293-2012-PA/TC.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/04293-2012-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. Resolución No. 2000-4-1996. Recuperado a partir de
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1996/4/1996_4_2000.pdf
- Tribunal Fiscal. Resolución No. 05377-1-2020. Recuperado a partir de
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_05377.pdf
- Tribunal Fiscal. (s. f.). *¿Qué es?*. Ministerio de Economía y Finanzas.
https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101019&lang=es-ES&view=article&id=419
- Viacava Paredes, G. M. (2019). *Sanción tributaria y constitución: los principios constitucionales de la potestad sancionadora*. Palestra Editores.
- Villavicencio Terreros, F. (2019). *Derecho penal básico*. Fondo Editorial de la PUCP.

Glosario

CT: Código Tributario

CP: Constitución Política

DL 1311: Decreto Legislativo No. 1311

DAS: Derecho Administrativo Sancionador

DJ: Declaración Jurada

DP: Derecho Penal

DT: Derecho Tributario

DTS: Derecho Tributario Sancionador

IGV: Impuesto General a las Ventas

IR: Impuesto a la Renta

LPAG: Ley del Procedimiento Administrativo General

NCPC: Nuevo Código Procesal Constitucional

PRB: Principio de Retroactividad Benigna

QDC: Quinta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo No. 1311

RD: Resolución de Determinación

RI: Resolución de Intendencia

RM: Resolución de Multa

RTF: Resolución del Tribunal Fiscal

TC: Tribunal Constitucional

TF: Tribunal Fiscal



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

EXPEDIENTE N° : 7688-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 2 de octubre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 17 de mayo de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2016 y las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene los siguientes argumentos:

- El Impuesto General a las Ventas pagado por utilización de servicios relativos a los intereses abonados a favor de empresas vinculadas por préstamos, constituye crédito fiscal cuyo uso no puede ser limitado o prohibido por el solo hecho que aquellos intereses no sean deducibles como gasto en aplicación de la regla de subcapitalización prevista en el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- El requisito del "costo o gasto" para efectos del Impuesto a la Renta, al que se refiere el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no se debe interpretar literalmente, sino que debe interpretarse conforme al principio de neutralidad y la técnica del valor agregado sobre los cuales se ha estructurado este último impuesto, a fin de no afectar a la empresa sino al consumidor final. La referencia al "costo o gasto" para efectos del Impuesto a la Renta pretende señalar simplemente que las compras que guarden relación con el negocio otorgarán derecho al crédito fiscal y serán neutrales.
- Conforme a la legislación comparada y su jurisprudencia, la utilización del crédito fiscal se encuentra condicionada a que las adquisiciones gravadas con el impuesto sean destinadas a su actividad empresarial o giro del negocio, destacando que tales legislaciones regulan de forma expresa algunas limitaciones y/o prohibiciones del derecho a la deducción del IVA soportado, sin perjuicio de la remisión a la legislación del Impuesto a la Renta a efectos de verificar dicha condición.
- Este Tribunal ha señalado que para el caso del crédito fiscal, se debe atender a los límites que la legislación propia del Impuesto General a las Ventas prevea (Resoluciones N° 07207-8-2015 y 09690-4-2015); esto es, no ha indicado que se debe observar los límites y/o restricciones previstas en la Ley del Impuesto a la Renta; así también, si bien para efectos del Impuesto a la Renta, un gasto requiere observar el principio del devengado, este Tribunal ha indicado que dicho principio no es una regla aplicable para condicionar el derecho al crédito fiscal (Resoluciones N° 4191-3-2005 y 02335-5-2014); en esa misma línea según el Informe N° 240-2004/SUNAT si bien los vehículos automotores que están fuera del límite legal no otorgan derecho a deducir la depreciación contable como gasto, sí otorgan costo computable deducible en caso de enajenación y, por consiguiente, sí generan derecho al crédito fiscal. El requisito del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas no puede interpretarse como una norma que habilita a desconocer el crédito fiscal cuando un gasto no cumple con los límites y/o restricciones previstos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Su entendimiento de la interpretación de gastos para fines del Impuesto a la Renta, tomando en consideración el principio de neutralidad del Impuesto General a las Ventas, es que debe tratarse de un gasto determinado bajo el análisis de causalidad aplicado para efecto del Impuesto a la Renta, sin que necesariamente las limitaciones del Impuesto a la Renta se trasladen en forma automática al Impuesto

1



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

General a las Ventas debido a que aquellas no responden a la lógica de la neutralidad e imposición al consumo. De acuerdo a la legislación, doctrina y jurisprudencia comparadas, las limitaciones y/o restricciones del derecho al crédito fiscal deben encontrarse expresamente reguladas en la Ley del Impuesto General a las Ventas o, en todo caso, la remisión a otra norma debe ser clara e indubitable, además de coherente con el principio de neutralidad y la técnica del valor agregado.

- La restricción legal a los gastos financieros corresponde en rigor a una ficción legal aplicable únicamente al régimen impositivo del Impuesto a la Renta, por lo que, por su naturaleza de institución jurídica de excepción, la norma que la regula debe ser interpretada con carácter restrictivo y aplicarse a los casos en que no exista duda. En tal sentido, dado que no existe norma alguna en la Ley del Impuesto General a las Ventas que extienda explícitamente la restricción legal antes anotada a este último tributo, mal podría ampliarse su aplicación, ya que ello vulneraría el principio de reserva de ley, a que se refiere el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en concordancia con el artículo 74 de la Constitución, así como la Norma VIII que prescribe la extensión analógica vía interpretación de las normas sustanciales tributarias.
- Al momento de la emisión y notificación de las resoluciones de multa, estaba vigente el Decreto Legislativo N° 1311 (entró en vigencia el 31 de diciembre de 2016), que modificó el tipo infractor del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la sanción aplicable y la Nota 21 de la Tabla de Infracciones y Sanciones del referido código, sancionando únicamente las omisiones que influyen en la determinación y pago de la obligación tributaria, con una multa del 50% del tributo por pagar omitido, no estableciendo sanción cuando se declare indebidamente una pérdida tributaria salvo que exista tributo por pagar en el ejercicio en que se declare dicha pérdida; y que resoluciones de multa impuestas no consideran las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1311, pues de haberlas considerado, no se hubieran emitido ya que en junio, agosto, setiembre y octubre de 2016, no existe "tributo por pagar omitido" sino únicamente una reducción del saldo a favor originalmente declarado.
- En virtud a la estricta aplicación del principio de retroactividad benigna y una correcta interpretación del artículo 168 del Código Tributario, los valores deben dejarse sin efecto.
- La regla de la Retroactividad Benigna, prevista en la Ley del Procedimiento Administrativo General, se puede aplicar de manera supletoria a los procedimientos tributarios, para lo cual se basa en el artículo 171 del Código Tributario, la Norma IX del Título Preliminar del aludido código y el artículo VIII del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y, en consecuencia, la Administración debe aplicar los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 248, añadiendo que de acuerdo al numeral 247.2 del artículo 247 de la referida ley, las disposiciones referidas a la potestad sancionadora se aplican con carácter supletorio a todos los procedimientos establecidos en leyes especiales, incluyendo los tributarios.
- Una correcta interpretación del artículo 168 del Código Tributario conllevaría a considerar la aludida modificación del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al caso concreto, ya que de una lectura literal en contrario del referido artículo se tiene que las normas que reducen, supriman o reduzcan sanciones, sí extinguen o reducen las que al momento de su entrada en vigor no han iniciado su trámite o ejecución. Así, dado que el valor se emitió bajo la vigencia de la norma más beneficiosa (el Decreto Legislativo N° 1311), esta resulta aplicable al caso de autos. Invoca la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de Lima, que estableció con carácter de precedente vinculante que «no resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones», alegando que tal criterio es oponible a todos los poderes públicos, incluyendo a todos los tribunales administrativos de competencia nacional, como este Tribunal; y la Sentencia de Casación N° 2448-2014-LIMA, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia e Lima, que realiza una interpretación literal del artículo 168 del Código Tributario respecto a lo que debe entenderse por sanciones «en trámite o en ejecución» (que son

2



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

considerados en dicho artículo como únicos supuestos en los que no se admite la Retroactividad Benigna), a fin de señalar que tales supuestos no se presentan en el caso de autos, por lo que tal principio puede y debe ser considerado para los casos de naturaleza tributaria no regulados en el artículo 168 del Código Tributario; las características que se presentan en el caso de autos cumplen con las circunstancias requeridas en la Sentencia de Casación N° 2448-2014-LIMA; por lo que corresponde la aplicación de los criterios expuestos en ella y dejar sin efecto las resoluciones de multa.

- Si bien el Principio de Retroactividad Benigna no ha sido reconocido de manera expresa en nuestra carta magna para las sanciones administrativas, puede deducirse que es aplicable a estas a partir de la redacción del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, por la equiparación entre la sanción penal y la sanción administrativa, o bien se puede deducir del Principio de la Razonabilidad de las Leyes, lo que no ha sido tomado en cuenta por la Administración al emitir las resoluciones de multa. Cita jurisprudencia, doctrina y legislación española, así como doctrina nacional.
- La Administración no ha analizado si realmente existió perjuicio al fisco, como debió hacerlo conforme al criterio de la Sentencia de Casación N° 15701-2015-LIMA, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia e Lima, ni ha considerado el Principio de Culpabilidad reconocido como una condición básica del derecho sancionador.
- Cuando la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1315 señala que la SUNAT y el Tribunal Fiscal se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en el artículo 168 y 171 del Código Tributario, está ratificando que deben aplicar la institución de la duda razonable contemplada en el numeral 1 del artículo 170 del mismo código.
- La Administración se limitó a señalar el monto de las omisiones sin indicar explícitamente los hechos por los que habría cometido la infracción de declarar cifras y datos falsos en la determinación del impuesto, sin verificar la información relevante para determinar su configuración, ni otorgar plazo alguno para efectuar sus descargos sobre tales hechos, por lo que considera que la Administración la indujo al pago de multas infringiendo el principio de presunción de inocencia, al no haber aplicado el procedimiento administrativo sancionador regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, sino el procedimiento de fiscalización regulado en el artículo 62 del Código Tributario.
- Realizó el pago de las multas acogiéndose a la gradualidad del 60%, con la única finalidad de evitar que la deuda se incremente con intereses moratorios, en caso no se acojan sus argumentos, pero que no significa su aceptación, ni representan un pago parcial de ellas, por lo que solicita se ordene su devolución con los intereses correspondientes, en caso se dejen sin efecto.

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al crédito fiscal por exceso de gastos de intereses por subcapitalización, al exceder el límite deducible permitido, pues según el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, solo dan derecho al crédito fiscal las adquisiciones que sean permitidas como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta y al literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y para hacer uso del crédito fiscal por los intereses provenientes de endeudamientos con partes vinculadas, estos deberán cumplir con los límites de endeudamiento establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento; esto es, no superar el resultado de aplicar un coeficiente de 3 a su patrimonio neto al cierre del ejercicio anterior, ya que de exceder tal límite, no podrá aceptarse el monto proporcional de crédito fiscal correspondiente al referido exceso, siendo que la recurrente adicionó en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, el exceso de gastos de intereses por subcapitalización pagados por préstamos recibidos de sus proveedoras vinculadas no domiciliadas, en la parte que exceden de los límites establecidos en el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; operaciones que fueron consideradas como gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por las que hizo uso del crédito fiscal en los periodos acotados por S/277 632,00, por lo que no correspondía que utilizara dicho crédito fiscal.

3



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 354 a 356 y 362), notificados el 24 de octubre de 2018 (fojas 357 y 363), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2016, respecto de la utilización de servicios y crédito fiscal de adquisiciones y compras, producto del cual emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 484 a 505), por Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2016 así como las Resoluciones de Multa N° _____, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de junio y agosto a octubre de 2016 (fojas 536 a 543).

Que la recurrente impugnó los citados valores mediante recursos de reclamación que fueron acumulados por la resolución apelada, que los declaró infundado, confirmando los precitados valores y dando por canceladas las resoluciones de multa (fojas 648 a 652), por lo que es materia de controversia determinar si los reparos al crédito fiscal y las infracciones vinculadas se encuentran arreglados a ley.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

i. Resoluciones de Determinación N°

Que las precitadas resoluciones de determinación fueron emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 2016 (fojas 501 a 505), apreciándose en su Anexo N° 2 (foja 494) que la Administración no formuló reparos al crédito fiscal que incida en la determinación de tales periodos, de tal modo que el valor de enero fue emitido por S/0,00 y los de febrero a mayo, por saldo a favor, los cuales coinciden con lo determinado por la recurrente en sus respectivas declaraciones juradas (fojas 24 y 25).

Que asimismo, en el recurso de apelación se observa que la recurrente no expuso argumentos relacionados a los mencionados valores a pesar de haberlos incluidos en su impugnación; por lo que no se advierte controversia alguna sobre el particular, no habiéndose modificado la determinación efectuada por la recurrente respecto de tales periodos; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en ese extremo.

ii. Resoluciones de Determinación N°

Que dichos valores fueron emitidos por Impuesto General a las Ventas de junio a octubre de 2016 (fojas 496 a 500), apreciándose en su Anexo N° 2 (foja 494) que la Administración formuló reparo al crédito fiscal por S/277 532,00, por exceso de gastos de intereses por subcapitalización, que no constituyen gasto o costo de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, al exceder los límites deducibilidad permitidos. Señaló como base legal el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el primer párrafo y el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 6 del literal a) del artículo 21 de su Reglamento.

Que en el punto 3 del Requerimiento N° _____ (foja 356), la Administración le solicitó a la recurrente que presente por escrito con la base legal pertinente, los motivos por los que no reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago emitidos por _____, según detalle del Anexo N° 1 adjunto (foja 354), vinculados a las adiciones en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, relacionadas a gastos por intereses pagados que exceden el límite de subcapitalización.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de fojas 340 a 348, señalando que la interpretación de las normas debe realizarse según la finalidad de cada impuesto. Así, el Impuesto General a las Ventas tiene por finalidad gravar la capacidad contributiva del consumo en la etapa final, razón por la cual durante la cadena de producción y distribución los sujetos del impuesto no deben sufrir la carga económica de este, afectando su margen de utilidad (principio de neutralidad). Para tal fin, la Ley del





Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

Impuesto General a las Ventas regula la traslación del impuesto vía factura (artículo 38) y la deducción del crédito fiscal de las compras (artículos 18 y 19) "técnica del valor agregado", que permite la recaudación del impuesto en función al margen de utilidad.

Que la recurrente agregó que el requisito del costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, exigido por la Ley del Impuesto General a las Ventas para tener derecho al crédito fiscal, no debe interpretarse forma literal ya que no pretende determinar la capacidad contributiva sujeta a imposición, sino señalar que las compras que guardan vinculación con el negocio otorgarán derecho al crédito fiscal. Por lo que debe interpretarse de acuerdo al principio de neutralidad y la técnica del valor añadido, sobre los que se ha estructurado el impuesto, a fin de no afectar a la empresa sino al consumidor final. Así, indica que "el gasto para fines del Impuesto a la Renta" debe entenderse como un gasto determinado bajo el análisis de "causalidad" sin que las limitaciones (requisitos y condiciones) del Impuesto a la Renta se trasladen en forma automática al Impuesto General a las Ventas, ya que las limitaciones y/o restricciones del derecho al crédito fiscal deben encontrarse expresamente reguladas en la Ley del Impuesto General a las Ventas o, en todo caso, la remisión a otra normativa (como la Ley del Impuesto a la Renta) debe ser clara e indubitable, además de coherente con el principio de neutralidad y la técnica el valor añadido.

Que en el punto 3 del resultado al Requerimiento N° (foja 336), la Administración dejó constancia del escrito e indicó que sería meritudo durante el procedimiento de fiscalización.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 63 a 71), la Administración indicó que:

- El requisito sustancial para utilizar el crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes, servicios o contratos de construcción, está referido a que sean permitidos como costo o gasto de la empresa, según la legislación del Impuesto a la Renta, observando inclusive los límites de la deducibilidad de los gastos a que se refiere el Impuesto a la Renta y, que cualquier exceso a los parámetros de deducibilidad, al no constituir un gasto permitido, no puede hacerse uso del crédito fiscal.
- En la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la recurrente declaró un capital de S/400,00, asimismo indicó que durante el ejercicio 2016 recibió préstamos de sus vinculadas por \$10 000 000,00 y por \$110 000,00, \$950 000,00, \$600 000,00, \$450 000,00, \$600 000,00, \$350 000,00 y \$450 000,00, indicando que mediante Declaración Pago Anual Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada mediante Formulario 704 N° del 31 de marzo de 2017, adicionó S/2 713 768,00 en el rubro "Otros", conformado, entre otro, por gastos por intereses por subcapitalización por S/2 604 568,69, los cuales no constituyen gasto ni costo para efectos del Impuesto a la Renta y por tanto se debe reparar el crédito fiscal de dichas operaciones por S/277 531,74 de acuerdo al Anexo N° 2 adjunto (foja 59 a 62).
- En concordancia con lo indicado, indicó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y que presentara por escrito sus descargos.

Que mediante escrito del 26 de diciembre de 2018 (fojas 27 a 39), la recurrente expuso sus descargos a las conclusiones de la Administración, reiteró los argumentos antes expuestos y añadió que la limitación de la deducción de los gastos financieros por aplicación de la regla de subcapitalización tiene una finalidad totalmente distinta a la utilización del crédito fiscal, ya que busca evitar aportes de capital encubiertos mediante la asignación de recursos a una empresa la bajo la modalidad de préstamo, considerando que los rendimientos de la deuda y del capital tienen un tratamiento tributario diferenciado. Añade que tal regla corresponde a una ficción legal aplicable única y restrictivamente al Impuesto a la Renta debido a que se trata de una institución jurídica de excepción, así, dado que la Ley del Impuesto General a las Ventas no extiende explícitamente la aludida regla de subcapitalización a este impuesto, su aplicación vulneraría el Principio de Reserva de Ley a que se refiere la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, en concordancia con el artículo 74 de la Constitución, así como la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. En el referido escrito la recurrente no indicó argumento alguno respecto



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

a la atribución de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el Anexo N° 1 al resultado Requerimiento N° 0122180003023 (fojas 44/vuelta a 56), la Administración dejó constancia del escrito presentado e indicó que lo alegado no desvirtúa el hecho que como requisito sustancial del derecho al crédito fiscal, la Ley del Impuesto General a las Ventas permite considerar la legislación del Impuesto a la Renta con relación a la deducibilidad de los gastos, y dado que esta establece que cualquier exceso a los límites expresamente fijados por ella no constituye gasto deducible, también debe ser observado al utilizar el crédito fiscal. Agregó que en consecuencia la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de autos se aprecia que, de un lado, la Administración no cuestiona el incumplimiento del principio de causalidad en la deducción de intereses pagados con ocasión de los préstamos otorgados por empresas vinculadas; y, de otro, la recurrente no discute la determinación del monto máximo de endeudamiento permitido para efectos del impuesto a la Renta, por lo que la controversia se contrae a determinar si el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas se encuentra arreglado a ley, lo que supone establecer si para efectos de determinar el crédito fiscal a utilizar en los periodos acotados, se debe aplicar la regla de subcapitalización a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Sólo otorga derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los siguientes requisitos: a) Sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gasto de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento y b) Se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que de la norma glosada, se tiene que la Ley del Impuesto General a las Ventas estableció como requisitos concurrentes y sustanciales para el derecho al crédito fiscal que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, sobre la base de lo indicado en la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando no se esté afecto a dicho impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el primer párrafo del literal a) del citado artículo 37 señala que son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes del citado inciso.

Que el último párrafo del mencionado literal dispone que serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con partes vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente. Añade este párrafo que los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles.

Que el primer párrafo del numeral 6 del literal a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la

6



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, estable que el monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas, a que se refiere el último párrafo del literal a) del artículo 37 de la Ley, se determinará aplicando un coeficiente de 3 al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; y en el penúltimo párrafo de dicho numeral se indica que si en cualquier momento del ejercicio el endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas excede el monto máximo determinado en el primer párrafo de este numeral, sólo serán deducibles los intereses que proporcionalmente correspondan a dicho monto máximo de endeudamiento.

Que como se advierte, tratándose de gastos de intereses, la Ley del Impuesto a la Renta permite su deducibilidad hasta un determinado límite, por lo que cualquier exceso del límite fijado no constituirá gasto deducible.

Que de autos se ha verificado que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada el 31 de marzo de 2017 mediante Formulario 704 N° 750337872, la recurrente adicionó S/2 604 569,00 a su renta imponible que corresponde a gastos de intereses por subcapitalización (fojas 626 y 628).

Que de acuerdo con lo actuado en fiscalización (fojas 46/vuelta y 64), se advierte que la adición efectuada por la recurrente está relacionada a los préstamos que recibió de sus vinculadas no domiciliados Ocean Partners Holdings Limited y Ocean Partners UK Limited, en la parte de los intereses pagados exceden los límites establecidos en el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado.

Que las referidas operaciones fueron consideradas por la recurrente como adquisiciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por las que hizo uso del crédito fiscal de junio a octubre de 2016, por el importe total de S/277 632,00, tal como se aprecia de los comprobantes de pago que se detallan en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0122180003023 (fojas 41 a 43).

Que de acuerdo con el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los intereses que corresponden al exceso del límite permitido por los endeudamientos con partes vinculadas, no son gasto deducible para el Impuesto a la Renta y, por ende, tampoco otorgan derecho al crédito fiscal, en atención a lo señalado en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por lo que al encontrarse el reparo conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo¹.

Que para efecto de dar respuesta a lo alegado por la recurrente en el sentido que únicamente resultan de aplicación los límites al crédito fiscal previstos por la legislación del Impuesto General a las Ventas y no los establecidos para la deducción de gastos para efectos del Impuesto a la Renta, ya que ello vulneraría el principio de neutralidad y la técnica del valor agregado que permiten la recaudación del impuesto en función el margen de utilidad, resulta necesario remitirnos al literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que textualmente señala: «*Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: (a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento*»².

Que respecto a la base legal citada, se advierte que al delimitar las operaciones que otorgan derecho a utilizar el crédito fiscal, se ha establecido que estas deben ser «*permitidas*» como gasto o costo de la empresa de acuerdo «*a la legislación*» del Impuesto a la Renta; esto es, la formula normativa utilizada por el legislador no hace alusión al primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el principio de causalidad de los gastos, lo que hubiere permitido estimar la interpretación de la recurrente, sino que expresamente toma como parámetro la legislación del Impuesto a la Renta, en clara alusión al marco

¹ Similar criterio en la Resolución N° 04903-9-2019.

² Subrayado agregado.



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

normativo que lo regula únicamente en lo referido a las operaciones permitidas como gasto o costo.

Que lo indicado no implica que todas las disposiciones de aquella legislación deban ser aplicadas al Impuesto General a las Ventas, ya que este último cuenta con su propio marco normativo, siendo que su referencia en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se restringe únicamente a la identificación de las operaciones que dan derecho al crédito fiscal, por lo que los argumentos de la recurrente orientados a cuestionar la aplicación de cualquier otro aspecto regulado en la legislación Impuesto a la Renta, no resultan pertinentes. Así, analizar las operaciones que otorgan derecho al crédito fiscal en función del principio del devengado, no resulta compatible con el literal a) del artículo 18 antes indicado, ya que dicho principio está referido a la oportunidad en que debe tomarse el gasto previamente considerado como deducible para efectos del Impuesto a la Renta, aspecto que no guarda relación con el aspecto regulado en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que resulta pertinente indicar que lo expuesto no se opone a lo señalado por la recurrente en el sentido que el crédito fiscal debe atender a los límites previstos en la Legislación del Impuesto General a las Ventas, ya que de acuerdo a lo indicado en párrafos previos, el literal a) del artículo 18 de la Ley de dicho impuesto no contiene una referencia abierta a cualquier aspecto regulado en la legislación del Impuesto a la Renta; en tal sentido, en contrario de lo considerado por la recurrente, las Resoluciones N° 07207-8-2015 y 09690-4-2015 emitidas por este Tribunal no coadyuvan a su interpretación.

Que la recurrente invoca el Informe N° 240-2004/SUNAT a fin de señalar que, si bien los vehículos automotores que están fuera del límite legal no otorgan derecho a deducir la depreciación contable como gasto, sí otorgan costo computable deducible en caso de enajenación y, por consiguiente, sí generan derecho al crédito fiscal. Sin perjuicio que los informes de la Administración no son vinculantes para este Tribunal, según el artículo 94 del Código Tributario, cabe advertir que lo indicado en aquel informe no se opone a lo señalado en la presente resolución, debido a que la operación consultada versa sobre la adquisición de un vehículo cuyo costo de adquisición es susceptible de ser considerado costo computable.

Que la recurrente ha indicado que el requisito del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas no puede interpretarse como una norma que habilita a desconocer el crédito fiscal cuando un gasto no cumple con los límites y/o restricciones previstos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que el análisis de los gastos debe realizarse bajo el principio de causalidad sin que necesariamente las limitaciones del Impuesto a la Renta se trasladen en forma automática al Impuesto General a las Ventas, debido a que aquellas no responden a la lógica de la neutralidad e imposición al consumo. Al respecto, es pertinente traer a colación lo expuesto en la Resolución N° 10225-8-2014 en la que señaló "(...) el requisito sustancial para la utilización del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción, está referido a que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, esto es, observando inclusive los límites de la deducibilidad de los gastos a que se refiere el Impuesto a la Renta y, que cualquier exceso a los parámetros de deducibilidad establecidos, al no constituir un gasto permitido, no puede hacerse uso del crédito fiscal".

Que respecto a la legislación comparada y su jurisprudencia, se debe indicar que el presente análisis se sujeta al derecho aplicable a los hechos objeto de reparo, no resultando pertinente para el caso de autos la legislación comparada y su jurisprudencia.

Que en cuanto a que las limitaciones y/o restricciones del derecho al crédito fiscal deben encontrarse expresamente reguladas en la Ley del Impuesto General a las Ventas o, en todo caso, la remisión a otra norma debe ser clara e indubitable, además de coherente con el principio de neutralidad y la técnica del valor agregado, se debe indicar que, de un lado, la lectura que este Tribunal realiza del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no desconoce el marco normativo que rige al aludido impuesto y, de otro, la base legal en comentario contiene una remisión expresa a la legislación

M X [Firma] 8 [Firma]



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

del Impuesto a la Renta, pero —tal como ya se explicó— no se trata de una remisión abierta a cualquier aspecto regulado en este último impuesto, sino que se restringe únicamente a la delimitación de las operaciones permitidas como gasto o costo.

Que la recurrente alega que la restricción legal a los gastos financieros corresponde a una ficción legal aplicable únicamente al régimen impositivo del Impuesto a la Renta y que al no existe norma alguna que extienda explícitamente la restricción legal antes anotada al Impuesto General a las Ventas, su aplicación a este último vulneraría el principio de reserva de ley, a que se refiere el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en concordancia con el artículo 74 de la Constitución, así como la Norma VIII que prescribe la extensión analógica vía interpretación de las normas sustanciales tributarias. Al respecto corresponde indicar que, a diferencia de lo considerado por la recurrente, la restricción legal en la deducibilidad del gasto por intereses de operaciones de préstamo con empresas vinculadas y, por ende, su restricción en la utilización del crédito fiscal, tiene su fundamento legal en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que expresamente usa como parámetro la Legislación del Impuesto a la Renta para efecto de delimitar las operaciones que otorgan derecho a utilizar el crédito fiscal, refiriendo que estas deben ser «*permitidas*» como gasto o costo de la empresa de acuerdo a aquella legislación; por lo que no corresponde estimar lo alegado por la recurrente en este extremo.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las citadas resoluciones de multa (fojas 536 a 543) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vigente a la fecha en que la recurrente presentó las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto a octubre de 2016, a través de los Formularios PDT 621 N° el 14 de julio, 14 de setiembre, 14 de octubre y 15 de noviembre de 2016 (foja 25), respecto del aumento indebido de saldo a favor de S/32 568,00, S/48 910,00, S/64 325,00 y S/62 481,00, respectivamente, lo que dio como resultado las multas de S/16 284,00, S/24 455,00, S/32 163,00 y S/31 241,00 más intereses moratorios, luego de aplicar la tasa del 50% sobre aquellos importes.

Que conforme al literal a) del artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; mientras que conforme al numeral 88.1 del artículo 88 la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que de acuerdo al artículo 172 del citado código, las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de otras obligaciones tributarias, entre otras.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del mencionado código —conforme al texto aprobado por el Decreto Legislativo N° 953, vigente para el caso de autos— constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 180 del citado código, la Administración aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes, entre otras, en multas de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del citado Código; agregando que las multas se podrán determinar en función,





Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

entre otros, a la UIT vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Que de las normas glosadas se advierte que uno de los supuestos tipificados como infracción sancionable por el mencionado numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario era la declaración de cifras o datos falsos que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor, la cual era sancionable con una multa.

Que ahora bien, de acuerdo a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por el Decreto Legislativo N° 981, la referida infracción se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o el 15% de la pérdida indebidamente declarada o el 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que el primer párrafo de la Nota 21 de la Tabla del aludido código, indicaba que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que a foja 25 se aprecia que mediante las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto a octubre de 2016, contenido en los Formularios PDT 621 N° , presentados el 14 de julio, 14 de setiembre, 14 de octubre y 15 de noviembre de 2016, la recurrente originalmente declaró S/2 941 091,00, S/4 062 065,00, S/3 059 055,00 y S/3 939 648,00 como crédito fiscal; no obstante, según el Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° el crédito fiscal según la fiscalización ascendió a S/2 908 523,00, S/4 013 155,00, S/2 994 730,00 y S/3 877 167,00 (foja 494), reparos que han sido confirmados en la presente resolución, donde se establece saldos a favor indebidos ascendentes a S/32 568,00, S/48 910,00, S/64 325,00 y S/62 481,00, lo que acredita la comisión de las infracciones.

Que de acuerdo a lo indicado, las Resoluciones de Multa N° (fojas 536 a 543) fueron emitidas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, estableciendo una sanción del 50% de los saldos a favor indebidos, señalando como «fecha de infracción» la de las indicadas declaraciones juradas; esto es, el 14 de julio, 14 de setiembre, 14 de octubre y 15 de noviembre de 2016, lo que también resulta ajustado a las disposiciones glosadas.

Que en cuanto a la aplicación del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 2016, corresponde referir que el artículo 4 de la citada norma, dispuso modificaciones³ al tipo infractor del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, a la sanción aplicable a este, así como al primer párrafo de la Nota 21.

Que de acuerdo al 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 postergue su vigencia en todo o en parte.

³ Así, modificó el tipo infractor previsto en el numeral 1 del artículo 178 antes citado, por el texto siguiente: «No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares». Asimismo, modificó la sanción aplicable disponiendo que esta sería equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o el 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares; y el primer párrafo de la Nota 21 antes indicada quedó modificada en el sentido que el tributo por pagar omitido sería la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse.





Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

Que en conclusión, las referidas modificaciones tuvieron vigencia a partir del 31 de diciembre de 2016, fecha posterior a la comisión de la infracción determinada en el caso de autos, por lo que las disposiciones modificatorias contenidas en el Decreto Legislativo N° 1311 no le resultan aplicables.

Que en cuanto a la retroactividad benigna del precitado decreto legislativo, alegada por la recurrente, cabe indicar que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 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 resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272, actualmente recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, referido a los principios de la potestad sancionadora administrativa invocados por la recurrente.

Que con ello, claramente la legislación tributaria se aparta de la legislación del procedimiento administrativo sancionador regulado de manera general en la Ley del Procedimiento Administrativo General, imposibilitando la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, toda vez que esta última prevé, para lo no previsto en dicho código, la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. De este modo, como quiera que una interpretación en el sentido pretendido por la recurrente, se opone y desnaturaliza lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311.

Que por otro lado, el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, modificado por Ley N° 28389, señala que 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 en consistencia con la disposición constitucional antes glosada —en la que solo se establece la retroactividad benigna en materia penal cuando favorece al reo— el artículo 168 del Código Tributario establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

Que al respecto, este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° 1651-3-2002 que no corresponde aplicar el principio de retroactividad benigna en materia de sanciones tributarias, mientras que en la Resolución N° 2000-4-96 ha señalado que el término en trámite o en ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en cuanto a que debe de aplicarse la sentencia recaída en el Expediente de Casación N° 2448-2014-LIMA, cabe mencionar que esta no tiene carácter vinculante, de modo que sus efectos alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto, conforme lo establece el artículo 123 del Código Procesal Civil; sin perjuicio de ello, de su lectura se aprecia que en aquel caso, el tipo infractor modificado sobre el cual se analizó la pretendida retroactividad benigna, se encontraba contenido en el numeral 2 del literal a) del artículo 103 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 809, el cual fue modificado por el artículo 52 del Decreto Legislativo 951, en cuyo texto no se incluyó disposición similar a la recogida en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, antes citada; de modo que los fundamentos que llevaron a la Corte Suprema a no casar la sentencia de vista bajo la infracción normativa de la indicada norma aduanera (interpretando, entre otros, el numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 y la Norma IX del Texto Único ordenado del Código Tributario), no resultan aplicables al caso concreto, por tratarse de un supuesto diferente. Nótese que en este caso, a diferencia de aquel, la





Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, dispone 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, indicando expresamente que no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272, el cual se encuentra recogido actualmente en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, referido, entre otros, a la pretendida retroactividad benigna.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA habría dispuesto que frente a normas que restrinjan derechos corresponde una interpretación literal, se debe indicar que de la verificación de lo señalado en la referida sentencia se aprecia que la Corte Suprema ha reconocido que el legislador no ha limitado ni ha acogido alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, pudiendo utilizarse los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho, habiendo precisado que la elección que debe realizar el juez del método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar, en particular indicó lo siguiente «... el método que se escoja debe ser el más adecuado al tipo de disposición tributaria contribuyendo a su mejor interpretación y sentido normativo. Resultando adecuado utilizar con predominio el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo legal 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario ...»⁴.

Que como se desprende de la cita efectuada, la autoridad judicial consideró para el caso específico del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, el método de interpretación literal como el más adecuado, admitiendo que la selección del método de interpretación más idóneo dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretarse.

Que tal pronunciamiento resulta consistente con lo señalado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 14785-2014 —refiriéndose al pronunciamiento emitido en la Sentencia de Casación N° 1465-2007— en la que ha señalado sobre el particular que «... los dispositivos legales no deben ser aplicados “ad pedem literae” sino más bien deben ser interpretados a la luz del ordenamiento constitucional y en concordancia con el resto del ordenamiento legal, obedeciendo a una interpretación sistemática (...) el criterio gramatical exige que la interpretación de las normas se haga atendiendo al sentido propio de las palabras (...) este criterio no parece que sirva como único criterio para determinar un significado. Más bien se constituye en un presupuesto de toda interpretación, por lo que, su utilización debe ser desde la perspectiva sistemática. En ese sentido, parece que se está en presencia de un metacriterio general, necesario en cualquier interpretación, pero insuficiente».

Que respecto a que no se constató si existió perjuicio al fisco, como lo señaló la Sentencia de Casación N° 15701-2015-LIMA emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de Lima, ni se observó el principio de culpabilidad del derecho sancionador, se debe indicar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 165 del Código Tributario, la infracción será determinada en forma objetiva, siendo además que conforme al tipo infractor establecido legalmente en la fecha de la comisión de la infracción por parte de la recurrente, tales elementos no fueron recogidos normativamente a efectos de la determinación de la infracción, por lo que carece de validez lo alegado.

Que toda vez que el artículo 168 del Código Tributario, en concordancia con la disposición constitucional antes glosada, prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, como es el caso de autos, no corresponde estimar los argumentos de la recurrente en torno a dicho artículo.

⁴ Fundamentos 3.5 y 3.6 de la referida sentencia.



Tribunal Fiscal

N° 05377-1-2020

Que por consiguiente, la imposición de las multas se encuentra acorde a ley, ya que a la fecha de la presentación de las declaraciones juradas determinativas del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto a octubre de 2016 (14 de julio, 14 de setiembre, 14 de octubre y 15 de noviembre de 2016), no se encontraba vigente el Decreto Legislativo N° 1311, no resultando aplicable la retroactividad benigna pretendida por la recurrente, tal como se ha establecido en la presente resolución; por lo que corresponde confirmar la apelada también en este extremo.

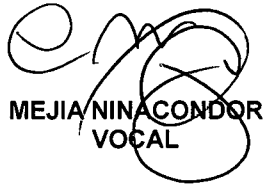
Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:


CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 17 de mayo de 2019.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE.


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDIAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/MT/Ry/rmh